

UNIVERSIDADE DE LISBOA



DISSERTAÇÃO DE MESTRADO EM DIREITO
CIÊNCIAS JURÍDICO-FORENSES

DA ILEGALIDADE DO ATO TRIBUTÁRIO INTERMÉDIO
“As Orientações Genéricas”

ANA SOFIA VALENTE NIFRO

LISBOA 2016

Ficha Técnica

Título da Dissertação	Da Ilegalidade do Ato Tributário Intermédio “As Orientações Genéricas”
Instituição	Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa
Orientador	Professora Doutora Paula Rosado Pereira
Autoria	Ana Sofia Valente Nifro, 12346326
Páginas	121 Páginas
Local	Lisboa
Data	21 de janeiro de 2016

“ Com tanta suavidade como isto, se há-de tirar aos homens o que é necessário para a sua conservação. Se é necessário para a conservação da Pátria, tire-se a carne, tire-se o sangue, tirem-se os ossos, que assim é razão que seja: mas tire-se com tal modo, com tal indústria, com tal suavidade, que os homens não o sintam, nem quase o vejam.”¹

AGRADECIMENTOS

À Família e Amigos pela paciência, em especial à minha mãe pela dedicação e amor.

Ao Dr. Francisco Palma Lopes, pelas inúmeras horas de debate e ensinamentos, cuja inteligência e sabedoria eu gostava um dia de igualar.

À Professora Doutora Paula Rosado Pereira, pela aposta, confiança e orientação.

¹ Pequeno excerto do sermão de Santo António, pregado a 14 de Setembro de 1642 perante o Rei e as Cortes. Essa intervenção do Padre António Vieira ia no sentido de convencer as classes, anteriormente excluídas da tributação, o clero e a nobreza, da necessidade da sua sujeição à décima militar, nos mesmos termos a que estava sujeito o povo.

RESUMO

O tema escolhido para esta dissertação tem ocupado uma boa parte do labor jurisprudencial tributário e constitucional português, e num momento de crise, como é o que atualmente se vive, em que os impostos constituem a fonte vital da receita pública, maximiza-se a tensão de interesses conflitantes subjacente às normas que integram o direito tributário substantivo e processual.

A problemática da possível existência de eficácia externa dos atos tributários intermédios e a sua ilegalidade tem aumentado exponencialmente no nosso sistema. Nesse sentido e por se mostrar revestido da necessária relevância, decidimos prover ao seu aprofundamento.

Preferimos, com efeito, trata-lo de modo abrangente, analisando inicialmente o sistema fiscal português em geral e a atividade da Autoridade Tributária em particular. Posteriormente analisamos a questão da possibilidade de existência de eficácia externa num ato tributário intermédio, conjugando a problemática com diversas questões laterais, com o intuito de responder a dúvidas concretas, potenciais, ou já verificados na *praxis*, como sejam a possibilidade de existência de eficácia externa das orientações genéricas e as consequências dessa mesma eficácia.

Como sabemos, as orientações genéricas (circular, ofício-circular, ofício-circulado, fichas doutrinárias) vivem atualmente entre o discurso da pura eficácia interna e a realidade da total eficácia externa, provocando “ambiguidades, contradições e inseguranças na doutrina e na jurisprudência e uma total desproteção dos contribuintes e do interesse público”².

Assim, foi traçado como objetivo, dar a conhecer a importância de certos atos tributários intermédios como sejam as orientações genéricas e a possibilidade de existência de eficácia externa.

No decurso do estudo será analisada a atuação da AT na produção desses mesmos atos intermédios e o condicionalismo dessa atuação no desempenho dos agentes económicos e da economia em geral, em confronto com a delimitação das suas próprias competências, verificando que os conceitos jurídicos indeterminados não podem nunca justificar uma margem de livre apreciação com ausência de controlo judicial.

Para finalizar, procuraremos analisar o caso concreto do Ofício- Circulado n.º 30.152/2013, verificando a atuação da AT na interpretação do artigo 21.º do CIVA.

Palavras – chave

Autoridade Tributária, Ato tributário intermédio, Orientações Genéricas, Ofício-circulado, Ilegalidade.

² TABORDA DA GAMA, João, em “*As Orientações Genéricas*”, conferência organizada pela Associação Fiscal Portuguesa a 22 de Novembro de 2012, Lisboa.

ABSTRACT

The subject matter of this thesis has been the object of reflexion and analysis by a significant part of the Portuguese tax jurisprudential and constitutional workforce and, in times of crisis, as the one we are currently going through, where taxes constitute a vital source of public revenue, an increased tension can be witnessed between the conflicting interests underlying the rules which form part of material and procedural tax law.

The problematic issues around the possible existence of external effectiveness of intermediate tax acts and their illegality have increased exponentially in our system. For this reason and given its relevance we have decided to analyse these issues more deeply.

We have chosen to conduct this analysis in a broad manner, analysing, first, the Portuguese tax system in general and, afterwards, the activity of the Tax Authorities in particular. Subsequently, we have analysed the issue of the possible existence of external effectiveness of an intermediate tax act, together with a number of lateral issues, in order to be in a position to respond to real, potential or existing practical questions such as that of the possibility of external effectiveness of generic guidelines and the consequences of that effectiveness.

As we all know, while the voiced views in respect of generic guidelines (Letters or Notices, Tax Rulings, Doctrine Notices) are those of the mere internal effectiveness, the reality is that of their full external effectiveness, something that generates “ambiguity, contradiction and uncertainty in doctrine and jurisprudence and a total lack of protection of the interests of taxpayers and public interest”³.

Accordingly, our main purpose is that of highlighting the importance of certain intermediate tax acts, such as generic guidelines, and the possible existence of external effectiveness.

Throughout this study we will also analyse the activity of the Tax Authorities in the production of such intermediate acts and how such activity conditions the performance of economic agents and of the economy in general, while confronting it with the limits of competence of the Tax Authorities. We will verify that undetermined legal concepts cannot ever justify a free margin of appreciation without any judicial control.

Finally, we will analyse the specific case of Tax Ruling nr. 30.152/2013 and how the Tax Authorities have acted in the interpretation of article 21 of the VAT Code.

Keywords

Tax Authority, Intermediate Tax Act, Generic Guidelines, Tax Ruling, Illegality.

³ TABORDA DA GAMA, João, in *"The Generic Guidelines"*, conference organised by the Portuguese Tax Association on November 22, 2012, in Lisbon.

LISTA DAS PRINCIPAIS ABREVIATURAS E SIGLAS

- Ac – Acórdão
- APAJ – Associação Portuguesa de Administradores Judiciais
- Art.º – Artigo
- AT – Autoridade Tributária
- CA – Contencioso Administrativo
- CC – Código Civil
- CIRS – Código do Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Singulares
- CIVA – Código do Imposto sobre Valor Acrescentado
- CPA – Código do Procedimento Administrativo
- CPPT – Código do Procedimento e de Processo Tributário
- CPTA – Código do Processo nos Tribunais Administrativos
- CRP – Constituição da República Portuguesa
- CEE - Comunidade Económica Europeia
- CVM – Código dos Valores Mobiliários
- CEDH – Convenção Europeia dos Direitos do Homem
- CSC – Código das Sociedades Comerciais
- DL – Decreto-Lei
- ETAF – Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais
- GG – Grundgesetz (Constituição Alemã)
- IVA – Imposto sobre o valor acrescentado
- IRS – Imposto sobre o Rendimento das pessoas Singulares
- IRC – Imposto sobre o Rendimento das pessoas Coletivas
- LGT – Lei Geral Tributária
- LPTA - Lei de Processo dos Tribunais Administrativos e Fiscais
- RCPIT – Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária
- ROC's – Revisores Oficiais de Contas
- RRCEEP – Regime da Responsabilidade Civil do Estado e Entidades Públicas
- SNC – Sistema de Normalização Contabilística
- SPIT – Serviço de Prevenção e Inspeção Tributária
- STA – Supremo Tribunal Administrativo
- TC – Tribunal Constitucional
- TCA – Tribunal Central Administrativo
- TJUE – Tribunal de Justiça da União Europeia
- TOC's – Técnicos Oficiais de Contas
- UE – União Europeia

ÍNDICE

INTRODUÇÃO	17
Parte I.....	19
<i>O Sistema Fiscal Português, a Autoridade Tributária e os Atos Praticados na Aplicação da Lei Fiscal</i>	19
Capítulo I.....	19
<i>Enquadramento Sistemático do Sistema Fiscal Português</i>	19
1.1 Evolução Histórico-Cultural do Imposto.....	19
1.1.1 A Reforma Fiscal dos Anos 60	19
1.1.2 A Reforma Fiscal dos Anos 80	21
1.2 O Quadro Constitucional da Justiça Tributária	22
1.2.1 A Natureza Fiscal do Estado Português.....	23
1.2.2 Os Princípios Jurídico-Constitucionais da Tributação	24
1.2.3 A Coerência e os Limites do Sistema Fiscal.....	27
1.3 A Tutela Jurisdicional Plena e Efetiva	28
1.3.1 A Celeridade	29
1.3.2 A Previsibilidade.....	30
1.3.3 Efetividade e Plenitude.....	31
Capítulo II.....	35
<i>Enquadramento da Atividade Administrativa Tributária</i>	35
2.1 Conceito de Autoridade Tributária	35
2.2 Competências e Atribuições	36
2.3 O Procedimento Tributário em Geral	38
2.4 O Procedimento Tributário de Inspeção em Especial.....	40
2.5 O Princípio da Colaboração Enquanto Limite.....	42
Capítulo III	45
<i>O Ato Tributário</i>	45
3.1 O Conceito e as Delimitações do Ato Tributário.....	45

3.1.1 O Conceito.....	45
3.1.2 As Delimitações.....	47
3.2 Classificação de Atos Tributários	47
3.2.1 Ato Tributário <i>Lato e Stricto Sensu</i>	47
3.2.2 Ato Administrativo em Matéria Tributária	48
3.2.3 Atos Tributários em <i>Especial</i>	51
Parte II	61
<i>Da Ilegalidade do Ato Tributário Intermédio</i>	61
Capítulo I.....	61
<i>O Ato Tributário Intermédio</i>	61
1.1 Considerações Gerais: As Orientações Genéricas e o Direito Comparado	61
1.2 As Orientações Genéricas.....	64
1.2.1 Enquanto Atos Tributários Intermédios.....	64
1.2.2 Enquanto Verdadeiras Fontes de Direito	66
1.2.3 Enquanto “ <i>Elefante na Sala</i> ” do Direito Fiscal Atual	70
1.3 Os Tribunais e as Orientações Genéricas	73
Capítulo II.....	77
<i>A Impugnabilidade do Ato Tributário</i>	77
2.1 Os Requisitos e Condições de Impugnabilidade	77
2.1.1 A Impugnabilidade em Geral.....	77
2.1.2 A Prévia Existência do Ato	78
2.1.3 O Conteúdo Decisório do Ato	79
2.2 A Problemática da Definitividade Horizontal.....	83
2.2.1 No Contencioso Administrativo e Tributário	83
2.2.2 Os Atos Destacáveis	84
2.2.3 A Lesividade dos Atos Tributários.....	85
2.3 A Exigência da Definitividade Vertical em Casos Especiais.....	87
2.4 A Irrelevância da Forma do Ato.....	89
Capítulo III	91

<i>Da Ilegalidade e Ineficácia dos Atos Tributários Intermédios: As Orientações Genéricas ...</i>	91
3.1 Da Ilegalidade das Orientações Genéricas ao Vazio Legislativo	91
3.2 Da Não Retroatividade das Orientações Genéricas à Abertura do Legislador	93
3.3 Da Publicação das Orientações Genéricas à sua Ineficácia Externa	94
3.4 A Solução Alternativa	95
3.5 Questões em Aberto.....	97
Parte III.....	101
<i>Case Study “Ofício-Circulado n.º 30.152/2013”</i>	101
1. Delimitação do Problema	101
2. Análise ao Direito à Dedução do IVA dos Veículos Ligeiros de Mercadorias	102
3. O Ónus da Prova no Âmbito Fiscal do Ofício-Circulado.....	104
4. Vinculação da AT às Informações Prestadas/Emitidas	107
5. A Responsabilidade Civil por Danos Decorrentes do Exercício da AT através dos Ofícios-circulados.....	108
<i>CONCLUSÃO.....</i>	111
<i>REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....</i>	115
<i>SITES</i>	119
<i>ANEXOS</i>	121

INTRODUÇÃO

A opção por uma tese de mestrado em Direito Fiscal, especificamente no âmbito do ato tributário intermédio, prende-se com o especial interesse que nutrimos diariamente, no âmbito do nosso trabalho, por esta área do Direito, não só por agir em diversos domínios da sociedade, mas pela influência que as opções fiscais podem ter nas escolhas económicas dos contribuintes e na consequente conjuntura económica do país.

Os atos tributários intermédios, tema que abordaremos no presente trabalho, é um aliciente instituto de abordagem académica, por representar uma realidade passível de alterar o tradicional esquema da administração fiscal. Elegemos esta temática, por se tratar de um tema bastante relevante, tendo em conta as transformações que a administração fiscal tem vindo a sofrer na atualidade, ao mesmo tempo por ser pouco abordado pela doutrina portuguesa.

Decidimos iniciar este trabalho pela análise ao sistema fiscal português, dando a conhecer a sua evolução histórico-cultural, ao mesmo tempo que, num âmbito constitucional, analisamos a sua natureza e características essenciais. Posteriormente focamos o nosso estudo no enquadramento da atividade da AT em geral, analisando as suas atribuições e competências ao mesmo tempo que estudamos alguns dos procedimentos tributários de maior relevo.

Terminamos a primeira parte com o desenvolvimento do próprio ato tributário, analisando o seu conceito, as suas delimitações e as classificações mais comuns na *praxis*, nomeadamente a grande diferença latente entre ato tributário *lato* e *stricto* sensu.

Na segunda parte deste trabalho, entramos no grande tema desta dissertação, “Da Ilegalidade do Ato Tributário Intermédio”, onde serão analisadas e discutidas as grandes problemáticas do ato tributário intermédio, nomeadamente a questão principal da possível existência de eficácia externa das orientações genéricas.

Tentamos focar a posição da doutrina e jurisprudência maioritária, nunca esquecendo os princípios basilares do direito e da segurança jurídica.

Analisamos a impugnabilidade do próprio ato tributário e a questão da ilegalidade e ineficácia das orientações genéricas, ao passo que verificamos o vazio legislativo neste âmbito.

Terminamos a parte central deste trabalho com a apresentação de algumas soluções alternativas ao sistema atual, focando alguns pontos sensíveis e questões em aberto.

Para terminar, deixamos a terceira e última parte para a indispensável análise ao Ofício-circulado n.º 30.152/2013, que continua à data do término deste trabalho, tão atual como se tivesse sido publicado ontem.

Da análise ao ofício-circulado, focamos a nossa atenção para a dedução do IVA nos veículos ligeiros de mercadorias, para o ónus da prova e a responsabilidade civil do Estado.

Parte I

O Sistema Fiscal Português, a Autoridade Tributária e os Atos Praticados na Aplicação da Lei Fiscal

Capítulo I

Enquadramento Sistemático do Sistema Fiscal Português

1.1 Evolução Histórico-Cultural do Imposto

Antes de entrarmos na recente evolução do nosso sistema fiscal, cumpre-se, ainda que de uma forma muito breve, analisar a evolução histórico-cultural dos impostos.

A origem do imposto, como hoje o conhecemos, remota à Bíblia, tanto no Antigo Testamento como no Novo⁴ e à dizima, uma espécie de imposto sobre o conjunto do rendimento e do património a pagar por cada família, (correspondente a 10% desse rendimento e património).

Dando um enorme salto histórico, foi também sob a forma de dízima que surgiu entre nós o primeiro imposto digno de um Estado moderno, a chamada *décima militar*.

A *décima militar*, votada nas Cortes de 1641 e criada pelo Alvará de 5 de Setembro do mesmo ano, servia para custear os cruzados do exército da Restauração, e, ao contrário do que era comum na época, incidia também sobre o clero e a nobreza e não apenas sobre o povo.

A *décima militar* era uma contribuição de 10% que incidia sobre os rendimentos dos prédios, do capital e das atividades comerciais, industriais ou profissionais. Tratava-se de um imposto de carácter extraordinário para fazer face à guerra, mas, mediante o Regimento aprovado nas Cortes de 1653/54, passou a ser considerado um imposto ordinário, tendo permanecido por mais de dois séculos.

A partir de 1860, a *décima militar* foi substituída pelas diversas *décimas* então instituídas, *décimas* essas que, apesar das sucessivas mudanças, estão ainda na base das atuais categorias de rendimentos previstas no CIRS.

Na mais recente evolução da reforma do sistema fiscal português, importa analisar as reformas fiscais dos anos sessenta e dos anos oitenta, por terem sido a base de referência de mudança e modernidade do sistema fiscal português atual.

1.1.1 A Reforma Fiscal dos Anos 60

A reforma fiscal dos anos sessenta, reformulou quase por completo o sistema fiscal português,

⁴ No novo testamento encontramos a referência aos impostos em várias situações, nomeadamente quando Jesus questionado sobre o pagamento do tributo a Cesar, responde com a célebre frase: “dai a César o que é de César e a Deus o que é de Deus”, em que podemos ver a base da separação entre as coisas de Deus (da Igreja) e as coisas dos homens (do Estado).

tanto nos impostos diretos como nos impostos indiretos.⁵

Tratou-se de uma reforma que não pretendeu introduzir apenas melhorias técnicas, tendo trazido importantes alterações de fundo ao sistema fiscal português existente até aí, alterando radicalmente a perspetiva da reforma de 1929.⁶

Foi na consideração de certas circunstâncias⁷ que nesta reforma se optou pela tributação do rendimento real efetivo, levando o legislador a proceder a uma melhor cobertura da base tributável e da hierarquização criteriosa das taxas dos impostos. A tributação do rendimento resultava agora de uma tributação dualista, constituída por um conjunto de impostos parcelares e por um imposto de sobreposição – o chamado *Imposto Complementar*, que tributava de novo aquelas parcelas de rendimento.

Neste sentido, o sistema de tributação agora instituído, em vez de se desenvolver no sentido traçado⁸, foi vítima de uma verdadeira “contrarreforma fiscal”, traduzindo-se, por um lado, na não implementação pela Administração das medidas que as leis exigiam, e por outro, no retrocesso legislativo que não tardou em surgir.⁹

Durante as duas décadas que decorreram procedeu-se a sucessivas e erráticas alterações de taxas, desvirtuando decisivamente os objetivos de desenvolvimento económico que haviam estado na sua base, verificando-se o agravamento geral, nomeadamente em relação à iniciativa empresarial e ao trabalho, beneficiando os rendimentos prediais. Estas mudanças além de desmotivadoras fizeram com que o sistema fiscal português deixasse de prosseguir uma desejável função distributiva, transformando-o, pelo contrário, num grave fator de agravamento de iniquidades.

⁵ Após ter sido publicado em 1958 um novo Código da Sisa e do Imposto sobre Sucessões e Doações, vivenciámos entre 1962 e 1965 uma profunda reforma dos impostos diretos sobre o rendimento, com a publicação em 1962 dos Códigos dos Impostos Profissional e sobre a Aplicação de Capitais, em 1963 dos Códigos das Contribuições Industrial, Predial e sobre a Indústria Agrícola e Complementar, e por fim em 1965 do Código de Mais-valias. Cf. Homenagem ao Professor António de Arruda Ferrer Correia, parte III, “*A Integração na CEE e a reforma do sistema fiscal português*”, Boletim da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, 1991.

⁶ Na reforma de 1929, mormente chamada de reforma fiscal de 1922, protagonizada por Oliveira Salazar, optou-se quase sempre, apesar dos esforços em sentido contrário, pela tributação do rendimento normal, por se ter reconhecido que haveria dificuldades técnicas no apuramento do rendimento real e atendendo-se também aos efeitos de estímulo que a tributação do rendimento normal poderia proporcionar, levando os agentes económicos a sentirem-se compensados quando conseguissem ultrapassar o ganho que normalmente poderiam obter. Quanto à reforma dos anos sessenta, v TEIXEIRA RIBEIRO, José Joaquim, A reforma dos anos sessenta, em “*A Reforma Fiscal*”, Coimbra Editora 1989, p. 9 e ss.

⁷ De um ponto de vista económico, a reforma dos anos sessenta, além de ter reconhecido que a tributação do rendimento normal podia desmotivar novos investimentos, reconheceu que deveria fugir-se aos inconvenientes de arbitrariedade e inadequação do objetivo de pessoalização do sistema de tributação do rendimento normal, tornando-o agravador de injustiças.

⁸ No sentido do progressivo aumento do peso do imposto complementar na tributação das pessoas singulares e da tributação pelo rendimento real na tributação das empresas.

⁹ Um dos desvirtuamentos de grande vulto ocorreu logo dois anos após a entrada em vigor do Código da Contribuição Predial e do Imposto sobre a Indústria Agrícola, ao suspender-se a sua aplicação através do Decreto-lei n.º 46976 de 18 de Agosto de 1965, invocando-se no preâmbulo alguns reparos de ordem técnica e a crise conjuntural da agricultura. Mas efetivamente a verdadeira razão esteve por certo na prevalência da força política de um grupo até então favorecido do ponto de vista fiscal.

1.1.2 A Reforma Fiscal dos Anos 80

Volvidas duas décadas, e de forma a preparar a entrada de Portugal na Comunidade Económica Europeia – CEE, (hoje UE), assistiu-se a um genuíno e ambicioso impulso reformista na área tributária.

A reforma fiscal dos anos oitenta foi feita por etapas e teve como arranque prioritário o campo da fiscalidade indireta, em virtude do pedido de adesão de Portugal à CEE, centrado, por isso, na adoção do IVA em 1985-1986¹⁰, em substituição do imposto de transações e de outros tributos menores.

A adoção do IVA¹¹ em 1985-1986, enquanto imposto *plurifásico e não cumulativo*¹², sustentado num princípio de neutralidade nas trocas internas e internacionais e fundamentado em diretivas comunitárias, com particular destaque para a 6.^a Diretiva, acarretou a eliminação do imposto de transações, monofásico, que operava no campo do produtor e do grossista, que para além de se mostrar muito permeável a fraudes, revelava ainda pouca rendibilidade fiscal, apesar do agravamento de taxas que se apurara nos últimos tempos da sua vigência.

Esta reforma parcelar cruzou-se numa outra, de natureza global, a reforma da tributação do rendimento de 1988-1989, que originou a criação do IRS e do IRC¹³ e na qual se procedeu à substituição de um sistema cedular misto (vários impostos espartilhados: imposto complementar (introduzido pela reforma de 1962/65), imposto profissional, contribuição industrial, etc.) por um sistema de tributação tendencialmente unitário do rendimento global (este com uma maior preocupação de equidade horizontal) e progressivo (visando uma maior equidade vertical) – aliás, já consagrado na Constituição da República Portuguesa de 1976.

Esta reforma representou uma viragem histórica na fiscalidade portuguesa, orientada, em primeiro lugar, no sentido da substituição dos impostos parcelares pela tributação unitária do rendimento, mediante a criação de um imposto tendencialmente único e progressivo sobre o rendimento global. O sistema misto via-se agora substituído pela fórmula de tributação unitária, submetendo a totalidade dos rendimentos individuais a uma tabela única de taxas por escalões em progressividade.

¹⁰ Com o Decreto-Lei n.º 394-B/84, de 26 de Dezembro, foi aprovado o Código do IVA, que viria a entrar em vigor em 01 de Janeiro de 1986, data que coincidiu com a adesão de Portugal à, então designada, CEE.

¹¹ O IVA, nos ensinamentos de CASALTA NABAIS, é “um imposto geral sobre o consumo em que se tributam as transmissões de bens, a prestação de serviços, as importações e a aquisição intracomunitária de bens”. A este respeito v. CASALTA NABAIS, José, em “*Direito Fiscal*”, 6.^a Edição, Almedina 2011, p 488 e ss.

¹² O IVA é um imposto plurifásico, porque é liquidado em todas as fases do circuito económico, desde o produtor ao retalhista. Sendo plurifásico, não é cumulativo, pois o seu pagamento é fracionado pelos vários intervenientes do circuito económico, através do método do crédito do imposto.

¹³ A respetiva Comissão assumiu o desafio de concretizar a gratificante, mas complexa, tarefa de realizar uma das mais importantes mutações estruturais de que o país carecia: a passagem à tributação unitária do rendimento.

Após a reforma da tributação do rendimento e do consumo, e a verificação de que as mesmas se encaixavam nos padrões mais rigorosos ditados pela fiscalidade contemporânea, impunha-se concretizar uma nova reforma nas áreas ainda não abrangidas, dando continuidade ao mesmo espírito e pressupostos conformadores.

Dessa forma, desenvolveu-se um importante conjunto de trabalhos encaminhados para a melhoria da eficácia do sistema fiscal, não só no que respeita à estrutura dos impostos¹⁴, mas também à organização e ao funcionamento da Administração Fiscal¹⁵.

No entanto, a verdade é que, a reforma fiscal constitui hoje em dia e desde há bastante tempo, uma preocupação permanente e generalizada dos Estados e uma tarefa jamais acabada, pois como escreveu JOEL SLEMROD “*tax reform is not a station we arrive at, it is a way of traveling*”.

1.2 O Quadro Constitucional da Justiça Tributária

Após esta pequena viagem temporal pelo sistema fiscal português, impõe-se agora de determinar qual o quadro constitucional do nosso sistema fiscal atual.

Numa perspetiva hierárquica e enquanto fonte do direito fiscal, a CRP é indiscutivelmente a primeira das fontes ou modos de revelação das normas jurídico-fiscais.

O direito dos impostos apresenta-se fortemente moldado pela chamada “*constituição fiscal*”¹⁶, isto é, por um conjunto de princípios jurídico-constitucionais disciplinadores, ao mais alto nível, quer de quem, de como e de quando pode tributar, quer do que (é que) e do quanto tributar, estabelecendo assim toda a cerca de limites à tributação, limites esses de carácter formal – os primeiros, e de carácter material – os segundos.

Enquanto perdurou o Estado de direito liberal, ancorado no conceito racional de lei, próprio do liberalismo oitocentista, a tutela dos contribuintes preocupou-se fundamentalmente com o que hoje consideramos princípios de carácter formal, sobretudo com o princípio da legalidade fiscal¹⁷.

Abandonado o conceito racional de lei, os impostos já não podem bastar-se com o princípio

¹⁴ A reforma da tributação do património com a adoção do IMI, IMT e IS (sobre as transmissões gratuitas) em 2003/04.

¹⁵ Com a reforma dos anos oitenta, o papel da Inspeção Tributária alterou-se decisivamente. A reestruturação dos serviços surge assim na década de 90 e determinaria o reforço efetivo dos poderes da inspeção (operada através do diploma que estabeleceu a orgânica da DGCI, Decreto-Lei n.º 408/93 de 14 de Dezembro).

¹⁶ Para PATRÍCIA ANJOS AZEVEDO, a *Constituição Fiscal* apresenta alguns componentes essenciais, como sejam a ideia de Estado Fiscal, assente na figura dos impostos; os princípios jurídico-constitucionais formais e materiais que disciplinam como tributar e o que tributar; e o recorte constitucional, em concreto do sistema fiscal, v. TEIXEIRA, Glória, “*III Congresso de Direito Fiscal*”, Vida Económica 2012, p. 383 e ss.

¹⁷ O princípio da legalidade fiscal, assente no conceito racional de lei, assegurava em simultâneo um adequado processo de instituição dos impostos e uma tributação aprioristicamente justa, ou seja, um *due process of law* (processual e material).

da legalidade fiscal, exigindo-se que tenham por base critérios materiais de justiça, daí a atual diversidade de princípios constitucionais (formais e materiais), relativos aos impostos na nossa Constituição¹⁸.

Os principais aspetos da constituição fiscal devem ser analisados em três momentos, que iremos analisar seguidamente: Num primeiro momento através do carácter fiscal do Estado Português. Seguidamente, através da análise aos princípios jurídico-constitucionais da tributação e finalmente, através da coerência e do limite constitucional do nosso sistema fiscal.

1.2.1 A Natureza Fiscal do Estado Português

Como acontece com a generalidade das Constituições, também a nossa não faz qualquer referência ao carácter fiscal do Estado, contudo, salvo as exceções constituídas pela sua primeira forma no Estado absoluto e mais recentemente pelos Estados socialistas, o Estado moderno apresenta-se por toda a parte como um Estado Fiscal, ou seja, como um Estado que tem por suporte financeiro determinante a figura dos impostos.

No entanto o Estado fiscal não se apresenta como contraposto ao Estado de Direito, na verdade, a ideia de Estado fiscal concretiza-se no princípio da liberdade, aliás como ensina CASALTA NABAIS, “(...) os atuais impostos são um preço: o preço que pagamos por termos a sociedade que temos (...) assente na ideia de liberdade (...) no prévio reconhecimento dos direitos, liberdades e garantias fundamentais dos indivíduos e suas organizações”¹⁹. Nesta conformidade é permitido aos indivíduos e às empresas, verterem a sua ação económica de acordo com a sua autonomia privada, desde que não violem as leis fiscais, nem abusem da *liberdade* de configuração jurídica dos factos tributários, provocando evasão fiscal ou fuga aos impostos.

A ideia de Estado fiscal rejeita, não só, um Estado do tipo patrimonial ou empresarial, mas igualmente o que CASALTA NABAIS designa de “Estado Fiscal Socialista”.²⁰

Ao Estado é-lhe vedado financiar-se basicamente por via direta ou via económica, tendo antes

¹⁸ A Constituição de 1976 tem uma multiplicidade de preceitos sobre a legalidade fiscal que contrasta com a Constituição Alemã, que não tem nenhuma disposição específica sobre a reserva de lei fiscal, mas apenas um artigo sobre a distribuição de competências fiscais entre Estado federal e Estados federados (art.º 105 da GG). Para mais desenvolvimento v. DOURADO, Ana Paula em “*O Princípio da Legalidade Fiscal*”, Almedina 2014, p.42 e ss.

¹⁹ “O Estado Fiscal, visto a partir dos indivíduos que o suportam, concretiza-se no princípio da livre disponibilidade económica dos indivíduos e suas organizações empresariais”. CASALTA NABAIS, José, em “*Direito Fiscal*”, 6.ª Edição, Almedina 2011, p. 126.

²⁰ Estado Fiscal Socialista é um Estado em que as liberdades e os direitos (*máxime* económicos) com destaque para os direitos de propriedade, dos indivíduos e suas organizações económicas e empresariais, sejam concebidos, não como um dado anterior aos impostos, como uma realidade pré-fiscal, mas como o resultado ou a criação do próprio sistema fiscal. Para maiores desenvolvimentos v. CASALTA NABAIS, José, em “*Direito Fiscal*”, 6.ª Edição, Almedina 2011, p. 127 e ss.

de o fazer por via indireta ou via politica, ou seja, pela via da autoridade que a legitimação politica lhe confere, e na verdade essa via é suscetível de se concretizar também através do recurso a tributos bilaterais (ou taxas), ou seja, através de um *Estado taxador*.

No entanto, há um bom número de tarefas do Estado que constituem o núcleo clássico de estadualidade, como sejam as tarefas relativas à polícia, à política externa, à economia de defesa, etc..., que tem natureza de bens públicos e, porque satisfazem coletividades, têm de ser financiados através de impostos, logo a ideia de Estado taxador é mais aparente do que real.²¹

Por fim, há na nossa Constituição muitas e diversificadas expressões no sentido de uma inequívoca opção pelo Estado fiscal, basta para isso a análise de alguns artigos da CRP (artigo 66.º, n.º 2 al. h), 81.º, al. b), 103.º, 104.º, 165.º, n.º 1, al. i), 229.º, n.º 1 als. i) e j), 238.º, n.º 4 e 254.º), em detrimento das taxas, que se encontram limitadas basicamente ao artigo 238.º, n.º 3 e ao artigo 165.º, n.º 1 al. i).

1.2.2 Os Princípios Jurídico-Constitucionais da Tributação

Sobre os princípios jurídico-constitucionais por que se rege a tributação no nosso país, devemos, antes de mais, fazer uma distinção entre os princípios que fixam limites de natureza formal, como sejam os princípios da legalidade fiscal, da segurança jurídica e da proibição do referendo fiscal, e os princípios que estabelecem limites de natureza material, onde se destacam os princípios da igualdade fiscal, da não discriminação da família e do respeito pelos direitos fundamentais e pelo princípio do Estado social.

Assim, no âmbito dos princípios de natureza formal encontramos o *Princípio da Legalidade Fiscal* que tem na base a ideia de autoimposição, auto tributação ou de auto consentimento dos impostos, segundo o qual os impostos devem ser consentidos pelos próprios contribuintes. Este princípio desdobra-se em dois segmentos: no da reserva de lei (formal), o que implica que haja uma intervenção de lei parlamentar, e no da reserva material (de lei), geralmente conhecido como o princípio da tipicidade, onde se exige que a lei contenha a disciplina tão completa quanto possível da matéria reservada (artigo 103.º, n.º 2 CRP).

A chamada intensidade (ou aspeto vertical) da reserva de lei fiscal, implica, por um lado, que a lei contenha os elementos essenciais do imposto, ou seja, que defina a incidência *lato sensu*, em termos determinados ou determináveis de cada imposto (incidência real ou pessoal), e, por outro, que seja uma lei ou um decreto-lei autorizado a conter a disciplina dos elementos essenciais dos impostos e que a leve tão longe quanto lhe seja possível.

²¹ Vários são os fatores que justificam essa posição de Estado taxador aparente e não real. Por um lado, as tarefas estaduais com natureza de bens públicos, porque satisfazem necessidades coletivas são insuscetíveis de individualização nas suas vantagens e de divisão dos correspondentes custos, logo têm de ser financiados através de impostos e não através de taxas. Por outro lado, mesmo os bens suscetíveis de individualização, não podem, por imperativos constitucionais, no todo ou em parte serem financiados senão por impostos.

O *Princípio da Segurança Jurídica*, inserido na ideia de Estado de Direito democrático (artigo 2.º da CRP), é uma inerência do postulado que prevê um sistema jurídico estável e previsível, para que o cidadão saiba a todo momento quais as regras jurídicas que determinam a sua vida quotidiana. O foco deste princípio decorre do disposto no artigo 103.º, n.º 3 CRP e impõe-se fundamentalmente ao legislador, limitando-o em dois sentidos: primeiro, na edição de normas retroativas (desfavoráveis), e segundo, na livre revogabilidade e alterabilidade das leis fiscais (favoráveis), nomeadamente das leis relativas a benefícios fiscais²².

A recusa constitucional do *Referendo em Matéria Fiscal*, prevista no artigo 115.º, n.º 4 al. b) da nossa Constituição é encarada por CASALTA NABAIS, “como uma partidocracia instalada e consolidada a expensas do monopólio de representação política conferida aos partidos”²³. Facilmente se compreende a exclusão da possibilidade de referendo em matéria fiscal, quando se pretende submeter a referendo se os contribuintes querem ou não pagar impostos, no entanto CASALTA NABAIS sublinha a importância desse instrumento democrático, invocando a experiência estrangeira, nomeadamente a prática referendária fiscal dos Estados federados norte-americanos e da Confederação Helvética, onde conclui que “o referendo fiscal não devia ser de excluir em termos absolutos, podendo mesmo vir a constituir um dos novos instrumentos de carácter procedimental”. A verdade é que tanto os Estados Unidos da América como a Suíça são excelentes exemplos de utilização da prática referendária em matéria fiscal.²⁴

No âmbito dos princípios de natureza material, o Princípio da Igualdade é um princípio jurídico-constitucional, transversal a todo o ordenamento jurídico, onde o *Princípio da Igualdade Fiscal* sempre se reconduziu a uma específica expressão do primeiro. Ao nível do Direito Fiscal, este princípio expressa-se no encargo universal de todos os cidadãos se encontrarem obrigados ao pagamento de impostos, ou seja, numa ideia de generalidade ou universalidade²⁵, e expressa-se ainda numa ideia de uniformidade, ou seja, a ideia de exigir que semelhante dever seja aferido por um mesmo critério – o da capacidade contributiva²⁶.

A *Consideração Fiscal da Família*, requerida pela nossa Constituição nos seus artigos 67.º,

²² Para maiores desenvolvimentos, v. CASALTA NABAIS, José, em “*O Dever Fundamental de Pagar Impostos - Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*”, Almedina 2012, p. 321 e ss.

²³ CASALTA NABAIS, José, em “*Direito Fiscal*”, 6.ª Edição, Almedina 2011, p. 147

²⁴ Nos EUA, a emenda constitucional “Jarvis-Gann”, conhecida como Preposição 13, votada em 06/06/1978 no Estado da Califórnia, foi considerada como o mais importante referendo fiscal praticado nos Estados Unidos, o que originou que outros estados adotassem igualmente o sistema referendário.

Na Suíça, já em 1958, os cidadãos, através de referendo autorizaram a criação de um imposto que seria cobrado a todo o cidadão de sexo masculino em idade de frequentar o serviço militar, mas que porém não o frequentou.

²⁵ Tal princípio não carece assim dum específico e direto preceito constitucional, sendo o seu fundamento a articulação entre o princípio da igualdade e os preceitos da respetiva “constituição fiscal”.

²⁶ Nas palavras de CIPRIANO DA SILVA, “uma das dimensões do princípio da igualdade é a proibição do arbítrio, ou seja, deve ser tratada de forma igual as situações iguais, e de forma desigual as situações desiguais”, v. CIPRIANO DA SILVA, António, em “*Os princípios de Direito Fiscal*”, Revista n.º 96 da OTOC, Março 2008.

n.º 2 al. f) e 104.º, n.º 1, implica a proibição de discriminações desfavoráveis dos contribuintes casados ou com filhos, em relação aos contribuintes solteiros ou sem filhos, e não a imposição ao legislador da utilização do instrumento fiscal (benefícios fiscais) para o favorecimento da constituição e desenvolvimento da família, uma ideia de resto, concretizada em termos bastantes precisos no artigo 6.º, n.º 3 da LGT²⁷ e aliás como ensina CEPRIANO DA SILVA, “A tributação respeita a família e reconhece a solidariedade e os encargos familiares, devendo orientar-se no sentido de que o conjunto dos rendimentos do agregado familiar não esteja sujeito a impostos superiores aos que resultariam da tributação autónoma das pessoas que o constituem”²⁸.

No âmbito do *Respeito pelos Direitos, Liberdades e Garantias Fundamentais*, importa salientar, e porque integram um dever fundamental, que os impostos não beneficiam, de acordo com a doutrina e a jurisprudência constitucional, da aplicabilidade do regime jurídico-constitucional das restrições jus-fundamentais, nomeadamente dos testes em que se desdobra o princípio da proibição do excesso. No entanto, o direito dos impostos não está de todo imune à influência dos direitos fundamentais.

Por um lado, e em homenagem a certos direitos fundamentais, algumas constituições estabelecem determinadas imunidades fiscais²⁹, que ao excluírem da tributação manifestações normais da capacidade contributiva, alargam o conteúdo constitucional desses direitos e liberdades. Por outro lado, a intangibilidade da dignidade de pessoa humana constitui, por si só uma barreira inferior aos impostos, visto exigir que estes não ponham em causa, que a cada um seja assegurado um mínimo de meios ou recursos indispensáveis a essa mesma dignidade.

Por fim, os impostos também não podem desconsiderar as chamadas liberdades económicas de trabalho, profissão, de iniciativa económica e de empresa e o direito de propriedade, enquanto direitos de conteúdo determinado ou determinável, com base nos preceitos constitucionais, sob pena de os mesmos terem um conteúdo “sob reserva de lei fiscal” e não nos termos da constituição.

Por fim, e como não poderia deixar de ser, cumpre falar-se do *Estado Social*.

O *Estado Social* constituindo uma tarefa fundamental do Estado, tem naturalmente implicações importantes no domínio do direito dos impostos, o que aliás, se concretiza na

²⁷ Este preceito vem aprofundar a noção de capacidade contributiva, discriminando situações de grande importância social. Neste sentido devemos conjugar a consideração fiscal da família com o princípio da igualdade fiscal, o que implica assim, a imposição de medidas diferenciadoras de modo a obter uma igualdade de oportunidades, necessária à igualdade real entre cidadãos. É neste contexto que se justifica a discriminação positiva da família, ou as deduções à coleta em sede de IRS em função do número de filhos, por exemplo.

²⁸ CEPRIANO DA SILVA, António, em “*Os princípios de Direito Fiscal*”, Revista n.º 96 da OTOC, Março 2008.

²⁹ Exemplo disso é a Constituição Federal Brasileira, que no seu artigo 150.º, dispõe as imunidades no campo tributário.

própria constituição. Se, por um lado, e com base na “constituição económica”, o Estado tem a incumbência de promover a justiça social, de assegurar a igualdade de oportunidades e de operar as necessárias correções das desigualdades na distribuição da riqueza e do rendimento, nomeadamente através da política fiscal (artigo 81.º, al. b) CRP), por outro, em sede mais específica da “constituição fiscal”, o sistema visa também a justa repartição dos rendimentos e da riqueza (artigo 103.º, n.º 1 CRP).

1.2.3 A Coerência e os Limites do Sistema Fiscal

Numa perspetiva bem visível, os limites materiais da tributação têm a ver sobretudo com a ideia de coerência do sistema³⁰, entendida como uma coerência de conteúdo ou substância de integração do direito fiscal no sistema do direito público e no conjunto do ordenamento jurídico.

Essa coerência é atingida através de limites, sejam eles intra-sistemáticos ou extra-sistemáticos.

Os limites intra-sistemáticos obrigam à existência de uma coerência entre os diversos impostos e o próprio sistema fiscal no seu conjunto, ou seja, terá de existir uma lógica entre o sistema fiscal racional e os fins por si prosseguidos. É através destes limites que o sistema tenta resolver problemas, como seja a sobreposição de impostos³¹.

Já nos limites extra-sistemáticos, exige-se que o direito fiscal se articule com os outros direitos, como seja, com o direito financeiro, o direito sancionatório, o direito das prestações sociais, o direito civil, etc... Na verdade, atentas as importantes e estreitas relações que o direito fiscal mantém com os diversos domínios de outros ramos do direito, nomeadamente com o direito das sociedades, compreende-se que deva ter particulares preocupações de articulação ou harmonização, o que significa nomeadamente que o CIRS e o CIRC devem ter na devida conta a disciplina constante dos CSC, SNC, CVM, etc...³²

No que toca aos limites da tributação, o direito dos impostos está particularmente condicionado pelo princípio da praticabilidade, que conduz à exclusão não só das soluções impossíveis de levar à prática, mas também das soluções economicamente insuportáveis.

³⁰ Efetivamente, apenas uma visão conjunta das figuras tributárias nos permite vislumbrar a coerência do sistema, uma vez que a falta de uma visão sistemática pode acarretar a incoerência das normas enformadoras dos tributos. A coerência é necessária para que o conjunto dos impostos configure num sistema.

³¹ Neste sentido ver o preâmbulo do Decreto-Lei 398/98, de 17 de Dezembro, que aprovou a LGT, “A concentração, clarificação e síntese em único diploma das regras fundamentais do sistema fiscal que só uma lei geral tributária é suscetível de empreender poderão, na verdade, contribuir poderosamente para uma maior segurança das relações entre a administração tributária e os contribuintes, a uniformização dos critérios de aplicação do direito tributário, de que depende a aplicação efetiva do princípio da igualdade, e a estabilidade e coerência do sistema tributário. A imagem de um sistema tributário disperso e contraditório prejudica fortemente a aceitação social das suas normas e, consequentemente, a eficácia do combate à fraude e evasão fiscal.”

³² Como exemplo temos a necessária articulação entre o direito do segredo bancário e as exigências da luta eficaz contra a evasão fiscal. Para maior desenvolvimento, v., o Relatório da Comissão para o Desenvolvimento da Reforma Fiscal de 30 de Abril de 1996, p.359 e ss.

O princípio da igualdade fiscal atua aqui como direito fiscal que, para ser exequível reclama a sua simplificação, a conseguir sobretudo através do recurso à tipificação³³ ou estandardização das leis fiscais.

O atual apelo a específicos limites constitucionais aos impostos está longe de ter adesão significativa na doutrina e de conseguir um lugar nas constituições.

No entanto, e numa análise à nossa Constituição, verificamos que a mesma recorta o desenho do nosso sistema fiscal em dois momentos. Num primeiro momento, quando fixa as finalidades do sistema fiscal, através do artigo 103.º CRP, e num segundo momento, quando recorta mais em pormenor os exatos contornos do próprio sistema fiscal através do artigo 104.º CRP.

1.3 A Tutela Jurisdicional Plena e Efetiva

No que respeita ao quadro constitucional da tutela jurisdicional efetiva, as traves mestras desenhadas pelo legislador constitucional resultam essencialmente dos artigos 20.º e 268.º, n.º 4 e 5 da CRP, sendo que o primeiro estabelece os princípios fundamentais do acesso ao direito e à tutela jurisdicional efetiva, enquanto no segundo se preveem algumas exigências processuais que garantam aquela tutela jurisdicional efetiva. Por outras palavras, o direito fundamental é consagrado no artigo 20.º e é depois densificado no artigo 268.º, no qual se exige que o legislador ordinário consagre, sob pena de inconstitucionalidade, um arsenal processual suficientemente vasto, seja em termos de qualidade, seja em termos de quantidade, para fazer valer as diferentes pretensões dos administrados/contribuintes, em juízo.

No entanto, a compreensão das exigências impostas pelo princípio da tutela jurisdicional efetiva não resulta apenas do ordenamento interno. Com efeito, este princípio não pode abster-se do que é determinado em alguns instrumentos internacionais e mais concretamente europeus³⁴.

Ao analisarmos a tutela jurisdicional efetiva, verificamos que este direito é dotado de um conteúdo bastante vasto e que vai muito para além do simples direito de acesso aos tribunais. Esse direito engloba um conjunto de vetores essenciais que atribuem um conteúdo distintivo à própria tutela jurisdicional efetiva, aliás e como refere GOMES DE AQUINO³⁵ “O que se busca é um processo de resultados onde a sua alma é a efetividade, (...) e para que ocorra isto é imprescindível o acesso à justiça, mas só isto não basta é necessário que a justiça seja efetivada com a presteza que se impõe pois, às vezes, a justiça que tarda falha e falha porque

³³ No entanto o legislador não é totalmente livre nesse recurso à tipificação, visto ter de respeitar para além do princípio da proibição do excesso, as tipificações objetivamente assentes em efetivas situações típicas, tendo ainda de admitir que a AT se possa socorrer de medidas equitativas.

³⁴ Nesse sentido importa convocar o previsto no artigo 6.º CEDH e no artigo 47.º da Carta dos Direitos Fundamentais da UE.

³⁵ GOMES DE AQUINO, Leonardo, em “*A Tutela Jurisdicional Efetiva*”, Verbo Jurídico 2004, p. 3 e ss.

tarda”.

Esses vetores essenciais, conforme ensina CERDEIRA RIBEIRO³⁶, passam pela celeridade, previsibilidade e efetividade/plenitude.

1.3.1 A Celeridade

O artigo 20.º da CRP dispõe que “todos têm o direito a que a causa em que intervenham seja objeto de uma decisão em prazo razoável³⁷”.

Decorre desta norma, que o prazo para a resolução do diferendo seja o adequado à salvaguarda dos direitos em causa, tratando-se, portanto, de um “conceito relativo”³⁸, como muito bem ensina VIEIRA DE ANDRADE ao afirmar que “o princípio constitui uma manifestação do princípio da tutela judicial efetiva e é naturalmente um princípio relativo, sobretudo no que respeita à celeridade, devendo atender-se à complexidade do assunto e à necessidade de salvaguardar os direitos de defesa e outros interesses legítimos das partes (...)”³⁹.

De resto, como é sabido, uma tutela tardia não é efetiva e em matéria tributária, essa necessidade é ainda mais evidente, visto o interesse não ser exclusivo do contribuinte, mas também do Estado em particular e da própria comunidade em geral, visto necessitarem dessas receitas públicas para a satisfação das necessidades financeiras coletivas.

A LGT no seu artigo 97.º, n.º 1, segue o exemplo constitucional, sem se comprometer com um limite temporal fixo. No entanto, o CPPT, no seu artigo 96.º, n.º 1 e n.º 2, vai mais longe e substitui o “prazo razoável” pelo “tempo útil”⁴⁰ estabelecendo que esse tempo útil não deverá ser superior a 2 anos desde a instauração até à decisão da causa em 1.ª instância.

³⁶ CERDEIRA RIBEIRO, Nuno, em “*O Controlo Jurisdicional dos Atos Tributários da Administração Tributária*”, Almedina 2014, p. 24 e ss.

³⁷ O prazo razoável é expressamente reconhecido em diplomas internacionais como CEDH (artigo 6.º, n.º 1) e a Carta dos Direitos Fundamentais da UE (artigo 47.º).

³⁸ O prazo razoável surge como um direito constitucional. O mesmo atribui à parte o direito de obter, num prazo razoável, a decisão da causa, o que significa que o Estado tem do dever de disponibilizar os meios necessários para assegurar a celeridade na administração da justiça. Assim, a concessão deste direito à celeridade processual possui, para além de qualquer âmbito programático, um sentido preceptivo bem determinado, pelo que a parte prejudicada com a falta de decisão da causa num prazo razoável por motivos relacionados com os serviços da administração da justiça tem direito a ser indemnizada pelo Estado de todos os prejuízos sofridos. Esta responsabilidade do Estado é objetiva, ou seja, é independente de qualquer negligência ou dolo do juiz da causa ou dos funcionários judiciais e está consagrada no artigo 22.º CRP.

Para obter a indemnização dos prejuízos causados pelo atraso no proferimento da decisão, tem sido utilizado como última instância e com alguma frequência, o TEDH, para que o mesmo aprecie a violação por parte do Estado português.

³⁹ Em anotação a este respeito, v. VIEIRA DE ANDRADE, J.C., em “*A Justiça Administrativa – Lições*”, 11.ª Edição, Almedina 2011, p. 438.

⁴⁰ O tempo útil não superior a 2 anos visa fornecer a concretização prática do direito de obter uma decisão em prazo razoável. Não deixando de ser louvável a intenção do legislador, não podemos deixar de considerar, por um lado, o objetivo audaz, dada a escassez de meios materiais e humanos com que se defrontam os tribunais tributários e o aumento da litigiosidade, e por outro, a preocupação do legislador peca manifestamente por defeito, por se limitar apenas a decisões proferidas em 1.ª instância e, por isso, deixar de fora do seu âmbito de aplicação todos os recursos jurisdicionais.

No nosso ver, não se pretende com esse limite temporal, que os tribunais decidam em tempo recorde; o que se pretende é um equilíbrio, e como refere VALENTE TORRÃO “o processo judicial só terá utilidade se os direitos e interesses legalmente protegidos puderem ser acautelados em tempo razoável pela necessária decisão judicial”⁴¹.

Consequentemente, mesmo que venham a ser observados os prazos referidos, e como expressa LOPES DE SOUSA⁴², “esta inovação é insuficiente para assegurar a tutela judicial em tempo útil que é o seu objetivo, em todos os processos em que seja admissível recurso jurisdicional”, logo é nosso entendimento que a tutela efetiva, na vertente da celeridade, fica comprometida, visto atualmente não se estabelecer qualquer sanção processual para a não observância dos prazos, aliás o único efeito será mesmo a possibilidade de fazer incorrer o Estado em responsabilidade civil, por foça do preceituado no artigo 22.º CRP.

1.3.2 A Previsibilidade

O princípio da Previsibilidade é referido, normalmente como uma dimensão mais alargada do princípio da segurança e certeza jurídica, em termos substantivos, de modo a permitir aos destinatários da norma, prevenir os efeitos jurídicos por que se vão reger.

Como bem ensina GOMES CANOTILHO⁴³, “O homem necessita de segurança para conduzir, planificar e conformar autónoma e responsavelmente a sua vida”, mas infelizmente, a atualidade obriga-nos a perceber as mudanças jurídicas e sociais que demandam certamente a uma nova reflexão acerca da necessidade de manutenção dessa mesma segurança, por meio de uma maior previsibilidade dos cidadãos a respeito das expectativas que podem criar com relação ao Estado e à efetivação da justiça, visto, a realidade atual do nosso ordenamento jurídico, refletir um distanciamento cada vez mais grosseiro do ideário Estado Democrático.

A proteção da confiança dos cidadãos em relação à ação dos órgãos do Estado é um elemento fundamental⁴⁴, não só pela segurança da ordem jurídica, mas também pelo próprio relacionamento entre Estado e os cidadãos num Estado de Direito. Assim, a previsibilidade não se limita à dimensão substantiva, já que, na sua vertente adjetiva permite prever os trâmites segundo os quais se desenvolverá o formalismo processual, e como ensina CELESTE FONSECA⁴⁵, “O processo justo é também aquele cuja regulação prevê as formas

⁴¹ VALENTE TORRÃO, João António, em “*Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado e Comentado*”, Almedina 2005, p. 385.

⁴² Para maiores desenvolvimentos, v. LOPES DE SOUSA, Jorge, em “*Código de Procedimento e de Processo Tributário, Anotado e Comentado*”, Vol. II, 6.ª Edição, Áreas Editora 2011, p. 30 e ss.

⁴³ GOMES CANOTILHO, José Joaquim, em “*Direito Constitucional e Teoria da Constituição*”, Reimpressão da 7.ª Edição de 2003, Almedina 2014, p. 257.

⁴⁴ “Sem a possibilidade, juridicamente garantida, de poder calcular e prever os possíveis desenvolvimentos da atuação dos poderes públicos suscetíveis de se refletirem na sua esfera jurídica, o indivíduo converter-se-ia, com violação do princípio fundamental da dignidade da pessoa humana, em mero objeto do acontecer estatal”. Para maiores desenvolvimentos, v. REIS NOVAIS, Jorge, em “*As restrições aos direitos fundamentais não expressamente autorizadas pela Constituição*”, 2.ª Edição, Coimbra Editora 2010, p. 816.

⁴⁵ CELESTE FONSECA, Isabel, em “*Direito Processual Administrativo – Roteiro Prático*”, 3.ª Edição,

e os termos do processo, (...), devendo ser possível assegurar com previsibilidade que as partes são titulares de direitos e deveres processuais (...)”.

Isto não significa que as instâncias sejam imutáveis, no entanto essas alterações devem estar previstas pelo legislador, a quem compete, conformar os termos processuais.

Ao julgador, compete apenas a manutenção da regularidade do desenvolvimento processual, conforme estipula o artigo 6.º CPTA, ainda que de modo reflexo, ao impor ao tribunal que garanta a igualdade no exercício das faculdades e no cumprimento dos deveres processuais⁴⁶.

O cidadão deve poder prever as intervenções que o Estado poderá interpor sobre ele ou perante ele e preparar-se para se adequar a elas, assim como também deve poder confiar que a sua atuação, de acordo com o direito, será reconhecida pela ordem jurídica.

Esta confiança é violada sempre que o legislador atribua a situações de facto constituídas e desenvolvidas no passado consequências jurídicas mais desfavoráveis do que aquelas com que o cidadão podia e devia contar.

No contencioso tributário, podemos dizer que o legislador adjetivo não foi totalmente feliz, no que aos processos impugnatórios de atos diz respeito. Por um lado, porque o critério para a escolha entre o processo de impugnação judicial e a ação administrativa especial é ambíguo, isto porque faz depender a escolha do meio de impugnação não apenas da qualidade ou da natureza do ato, mas também do seu conteúdo. Por outro lado, porque em termos de tramitação os dois meios processuais não coincidem, caracterizando-se a ação administrativa especial por um maior formalismo que o processo de impugnação judicial, cuja tramitação se afigura mais simples.

Ora, todas estas questões podem introduzir uma nota de imprevisibilidade e de incerteza para quem recorre aos tribunais em busca de tutela. É certo que a proteção está assegurada, não obstante muitas vezes correr o risco de ser escrita por linhas tortas.

1.3.3 Efetividade e Plenitude

A efetividade é a última dimensão do princípio da tutela jurisdicional e analisa o modo como devem ser tuteladas as posições jurídicas subjetivas dos administrados em geral e dos contribuintes em particular.

O artigo 96.º, n.º 1 CPPT, no seguimento do estabelecido pela primeira parte do n.º 4 do artigo 268.º CRP, dispõe expressamente a tutela plena e efetiva dos direitos e interesses legalmente protegidos em matéria tributária, o que implica, entre outros, o direito à ação, à

Almeida e Leitão 2011, p. 32.

⁴⁶ O artigo 6.º CPTA não tem paralelo no CPPT ou na LGT, mas pode considerar-se extensível ao contencioso tributário em virtude da sua aplicação subsidiária.

decisão e à execução da mesma⁴⁷. Em resumo, trata-se de tutelar o direito da melhor forma possível, de modo mais congruente e efetivo possível.

Mas tutelar os direitos de modo mais efetivo, não é o mesmo que dizer que todos os direitos devem ser tutelados. Obviamente que ao admitirmos que todas as posições jurídicas devem ser tuteladas, entramos no campo da ação da plenitude do contencioso tributário.

A proteção das diversas posições jurídicas dos particulares parece hoje estar assegurada, essencialmente pela possibilidade de o tribunal condenar a Administração à prática do ato devido, através do alargamento dos poderes do tribunal, bem como na possibilidade de execução das sentenças emanadas.

Vimos assim afastada a filosofia anteriormente vigente que atribuía aos tribunais o mero controlo da legalidade da atuação administrativa,⁴⁸ optando-se atualmente, e em termos gerais, pela doutrina subjetivista.⁴⁹

No que toca ao contencioso pleno, o artigo 268.º, n.º 4 CRP define, com bastante precisão o modo como o legislador ordinário deve proceder, tendo como teleologia, tutelar de modo pleno todas as posições jurídicas subjetivas dos administrados.

Por assim dizer, o panorama constitucional merece que lhe seja reconhecido mérito pela forma como o legislador constitucional determinou o quadro jurídico adjetivo, o qual favorece, com isso, a segurança jurídica, a previsibilidade dos meios processuais existentes e reforça as garantias dos administrados em caso de necessidade de reação perante atuações ou omissões administrativas.

Como ensina FREITAS DA ROCHA⁵⁰, “As normas ínsitas no artigo 268.º n.º 4 e 5 CRP, constituem uma verdadeira imposição legiferante que hoje está cumprida, mas caso não estivesse, seria geradora de inconstitucionalidade por omissão”, logo o legislador ordinário

⁴⁷ A executoriedade das decisões, como um dos subprincípios que integram a dimensão objetiva da tutela jurisdicional efetiva foi um dos grandes passos da reforma do contencioso administrativo de 2002/2004. Para maiores desenvolvimentos, v. GOMES CANOTILHO, em *“A Constituição da República Portuguesa Anotada”*, Vol. I, 4.ª Edição, Coimbra Editora 2007, p. 415.

⁴⁸ O contencioso tributário e administrativo nasceram como contenciosos de mera anulação, de puro controlo da legalidade, relegando para segundo ou mesmo terceiro plano a tutela das posições jurídicas subjetivas dos contribuintes. Porem, atualmente a opção por um contencioso de cariz subjetivista não é concretizada claramente no CPPT, já que, e como ensina LOPES DE SOUSA, “o processo de impugnação judicial de estrutura semelhante ao recurso contencioso, continua a ser o meio processual central do contencioso tributário e as ações para reconhecimento de direitos e interesses legítimos continuam a assumir um carácter complementar, só podendo ser utilizadas quando sejam mais adequadas que os outros meios contenciosos”, v. LOPES DE SOUSA, Jorge, em *“Código de Procedimento e de Processo Tributário, Anotado e Comentado”*, Vol. II, 6.ª Edição, Áreas Editora 2011, p. 29.

⁴⁹ “Para a doutrina subjetivista, a função primacial do contencioso administrativo e tributário é a garantia da tutela judicial dos direitos ou interesses legítimos, sendo o objeto do processo judicial a relação jurídica tributária, enquanto para a doutrina objetivista a função daqueles contenciosos é a manutenção da legalidade, assumindo o processo administrativo ou tributário o cariz de processo feito a um ato”, v. LOPES DE SOUSA, Jorge, em *“Código de Procedimento e de Processo Tributário, Anotado e Comentado”*, Vol. II, 6.ª Edição, Áreas Editora 2011, p. 29.

⁵⁰ FREITAS DA ROCHA, Joaquim, em *“Lições de Procedimento e de Processo Tributário”*, 4.ª Edição, Coimbra Editora 2011, p. 234.

viu-se obrigado a criar meios de jurisdição plena, assegurando a todos os administrados e contribuintes uma forma de assegurarem o reconhecimento dos direitos ou interesses legalmente protegidos; um meio de impugnação de atos administrativos lesivos; um meio que permita a condenação da Administração à prática de um ato legalmente devido, e por último, um meio que garanta a tutela cautelar dos direitos e interesses legalmente protegidos.

Podemos dizer que o contencioso tributário cumpre assim a imposição constitucional, os termos em que o faz é que nem sempre são os mais adequados, aliás, como refere FREITAS DA ROCHA⁵¹ ”questão diversa é a de saber se tais meios processuais funcionam e são operativos em concreto e se a tutela efetivamente dispensada é eficaz, célere e justa”.

A nosso ver, e sem nos alongarmos nesta matéria, o problema do legislador adjetivo tributário é que para cumprir a sua incumbência, causou uma enorme dispersão dos meios processuais aos dispor dos sujeitos passivos, que não se distinguem tanto pela tutela dispensada, mas antes pelo tipo de ato a que respeitam.

Infelizmente o processo tributário, ainda hoje, se configura como um processo que gira em torno da impugnação de atos lesivos, e como prelecionam AROSO DE ALMEIDA E FERNANDES CADILHA⁵², “tal situação deixou de se verificar no contencioso administrativo, (...), que deixou de colocar no centro do sistema os meios processuais, passando a considerar como pedra angular em que assenta a organização dos meios processuais as *situações jurídicas subjetivas carecidas de tutela*”, passo que ainda não foi dado no contencioso tributário, pelo menos com a mesma abrangência.

⁵¹ FREITAS DA ROCHA, Joaquim, ... *Idem*

⁵² AROSO DE ALMEIDA, Mário e FERNANDES CADILHA, Carlos Alberto, em “Comentários ao Código de Processo nos Tribunais Administrativos”, 3.ª Edição revista, Almedina 2010, p. 32.

Capítulo II

Enquadramento da Atividade Administrativa Tributária

2.1 Conceito de Autoridade Tributária

De uma forma simplista, poderíamos definir a atividade administrativa tributária como o conjunto de atos praticados pela Autoridade Tributária, com o objetivo de aplicar as normas tributárias ao caso concreto.

Mas para uma melhor compreensão desta definição devemos, antes de mais, analisar dois importantes segmentos: primeiro, compreender o que deve entender-se por Autoridade Tributária, doravante designada por AT, enquadrando a sua atividade e analisando as suas atribuições e competências; depois, analisar que tipo de atos pode a AT praticar.

Neste sentido, devemos adotar a noção ampla de Autoridade Tributária⁵³, traçada pelo próprio legislador de uma forma bastante abrangente no artigo 1.º, n.º 3 da LGT, englobando nesta noção, todas as “entidades publicas legalmente incumbidas da liquidação e cobrança de tributos”⁵⁴.

Numa tentativa de assegurar uma maior coordenação na execução das políticas fiscais, foi aprovado em 2011, a estrutura orgânica da Autoridade Tributária e Aduaneira (AT), com o DL n.º 118/2011 de 15 de Dezembro. O artigo 1.º deste diploma dispõe que a AT é “um serviço da administração direta do Estado dotado de autonomia administrativa”⁵⁵, que “dispõe ainda de unidades orgânicas desconcentradas de âmbito regional, designadas por direções de finanças e alfândegas, e de âmbito local, designadas por serviços de finanças, delegações e postos aduaneiros”.

A AT tem como missão, “administrar os impostos, direitos aduaneiros e demais tributos que lhe sejam atribuídos, bem como exercer o controlo da fronteira externa da União Europeia e do território aduaneiro nacional, para fins fiscais, económicos e de proteção da sociedade, de

⁵³ A expressão Administração Tributária vê-se substituída pela expressão *Autoridade Tributária*, através do Decreto-Lei n.º 118/2011 de 15 de Dezembro. O próprio artigo 12.º do diploma prevê a sucessão da Autoridade Tributária nas atribuições da Direcção-Geral dos Impostos (DGCI), da Direcção-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo (DGAIEC) e da Direcção-Geral de Informática e Apoio aos Serviços Tributários e Aduaneiros (DGITA). Com este decreto “renova-se a missão e objetivos da administração tributária e aduaneira, assegura-se uma maior coordenação na execução das políticas fiscais e garante-se uma mais eficiente alocação e utilização dos recursos existentes, num quadro de preservação das competências especializadas que constituem a mais-valia das organizações centenárias objeto do processo de fusão”, para maiores desenvolvimentos v. o DL n.º 118/2011 de 15 de Dezembro.

⁵⁴ Artigo 1.º, n.º 3 da LGT “Integram a administração tributária, para efeitos do número anterior, a Direcção-Geral dos Impostos, a Direcção-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo, a Direcção-Geral de Informática e Apoio aos Serviços Tributários e Aduaneiros, as demais entidades públicas legalmente incumbidas da liquidação e cobrança dos tributos, o Ministro das Finanças ou outro membro do Governo competente, quando exerçam competências administrativas no domínio tributário, e os órgãos igualmente competentes dos Governos Regionais e autarquias locais”.

⁵⁵ Assim, artigo 1.º do DL n.º 118/2011 de 15 de Dezembro.

acordo com as políticas definidas pelo Governo e o Direito da União Europeia”⁵⁶.

Portanto, estamos perante um conceito complexo, composto por uma série de entidades, o que exige um grande esforço de organização e coordenação de funções, aliás, como ensina CERDEIRA RIBEIRO⁵⁷ “a AT, por si só, constitui uma entidade, mais ou menos abstrata, com uma composição complexa, e que necessita de um modo eficaz de exteriorização da sua vontade”.

Ora, toda esta atividade administrativa levada à prática por todos estes sujeitos jurídicos, ganha forma através da prática de atos diversos, que tanto podem ser atos meramente materiais, como verdadeiros atos jurídicos, fixadores de efeitos jurídicos na esfera de determinado sujeito, aliás, embora a AT possa ser encarada em abstrato como uma parte interessada no procedimento, FREITAS DA ROCHA relembra que, “o certo é que a correta captação do seu papel passa pela sua consideração como ator procedimental isento, que aplica o Direito e prossegue o interesse público na sua vertente de justiça e verdade material”⁵⁸.

2.2 Competências e Atribuições

É precisamente neste ponto que surge o conceito de órgão, aliás, e como já referimos, a AT é composta por várias pessoas coletivas que têm um conjunto de tarefas que lhe são atribuídas e cuja prossecução a Lei coloca a seu cargo.

No entanto, somos obrigados a afirmar que a inclusão de determinadas entidades no conceito de AT depende não só do preenchimento de um fator subjetivo, isto é, que recaia no âmbito da previsão normativa do n.º 3 do artigo 1.º da LGT, mas também de um fator objetivo, ou seja, a atuação daquela entidade que subjetivamente se enquadra no conceito, foi levada a cabo no exercício das suas funções enquanto membro integrante daquele conceito, ou seja, “administração tributária agindo como tal”, conforme consta do artigo 1.º, n.º 2 da LGT.⁵⁹

A atividade administrativa é juridicamente enquadrada – devendo obediência aos princípios da constitucionalidade, da legalidade, da proporcionalidade e da obrigatoriedade de fundamentação⁶⁰ -, goza de uma presunção de legalidade e pode ser jurisdicionalmente

⁵⁶ Artigo 2.º do DL n.º 118/2011 de 15 de Dezembro.

⁵⁷ CERDEIRA RIBEIRO, Nuno, em “*O Controlo Jurisdicional dos Atos Tributários da Administração Tributária*”, Almedina 2014, p. 64.

⁵⁸ FREITAS DA ROCHA, Joaquim, em “*Lições de Procedimento e de Processo Tributário*”, 4.ª Edição, Coimbra Editora 2011, p. 139.

⁵⁹ Exemplo disso é quando a Direcção-Geral de Impostos abre um concurso público para recrutamento de um funcionário para os seus quadros. Neste caso particular, temos uma entidade que faz indubitavelmente parte da AT, no entanto não assume esse papel, assumindo antes o papel de uma qualquer entidade pública na aplicação da Lei administrativa. Aqui a DGI não é AT, mas antes Administração pública.

⁶⁰ A fundamentação constitui um verdadeiro princípio que preside a todo o procedimento e que ganha maior relevo na fase da decisão. Neste sentido impõe-se à AT um verdadeiro dever de fundamentação (artigo 268.º, n.º 3 CRP).

impugnável⁶¹.

É evidente que a prática de todos estes atos não se faz de uma forma instantânea, visto a complexidade de passos, situação que origina o carácter eminentemente faseado da atividade tributária⁶², aliás, como refere FREITAS DA ROCHA, deve ser uma sequência caracterizada ainda pela “necessidade de cada ato possuir uma autonomia relativa, em virtude do princípio da economia processual, visto não se dever praticar atos que sejam inúteis; que todos devem possuir conexão entre si; e, que deve existir uma relação de causalidade entre cada um desses atos, de modo a que a sua sequência não seja alterada”⁶³.

Por assim dizer, a atividade tributária é desenvolvida pela administração, tendo em vista a arrecadação da receita fiscal resultante da incidência dos vários impostos que integram o sistema fiscal português, sobre os factos tributários que, enquanto tal, se encontram sujeitos a tributação, ou seja, é um procedimento complexo que se recorta em inúmeros atos procedimentais preparatórios que o integram e que vão desde a aquisição do conhecimento do facto tributário, passando pela instrução em que se vai afinal sustentar a liquidação do tributo. Neste sentido, e como tão bem prelecionou ALBERTO XAVIER, “a atividade desenvolvida pela administração pressupõe uma ação conjugada de todas as partes envolvidas: o Fisco, através dos seus múltiplos serviços; os particulares contribuintes e os terceiros, o que se traduz numa vasta e complexa rede de direitos e deveres recíprocos, todos eles coordenados em vista de uma vontade funcional em que consiste o ato de aplicação concreta da lei”⁶⁴.

A AT e o conjunto de entidades legalmente equiparadas nos termos do artigo 1.º, n.º 2 da LGT, têm um conjunto de tarefas que lhe são atribuídas e cuja prossecução a Lei coloca a seu cargo através do artigo 10.º do CPPT. Essas competências surgem de uma forma genérica, reconhecida pela própria lei através da alínea j) do n.º 1 do artigo 10.º do CPPT, que estabelece uma cláusula de abertura máxima, incumbindo a AT de “Realizar os demais atos que lhe sejam cometidos na lei”. Nestes termos, podemos afirmar que a lista de competências⁶⁵ que consta do n.º 1, não é taxativa.

⁶¹ Do ponto de vista jurídico, a AT deve ser encarada como um verdadeiro sujeito de Direito, ao qual é reconhecido, pelo legislador, a titularidade de determinadas situações jurídicas subjetivas merecedoras de tutela. A cada uma dessas situações jurídicas subjetivas ativas corresponderá uma situação jurídica passiva, à qual determinado contribuinte está adstrito.

⁶² Como veremos oportunamente, para esta sequência de atos com vista à produção de uma vontade administrativa, reserva-se a designação de *procedimento tributário*.

⁶³ FREITAS DA ROCHA, Joaquim, em “*Lições de Procedimento e de Processo Tributário*”, 4.ª Edição, Coimbra Editora 2011, p. 18.

⁶⁴ PINHEIRO XAVIER, Alberto, em “*Conceito e Natureza do Ato Tributário*”, Almedina 1972, p. 141.

⁶⁵ **Artigo 10.º Competências da administração tributária** “1 - Aos serviços da administração tributária cabe: a) Liquidar e cobrar ou colaborar na cobrança dos tributos, nos termos das leis tributárias; b) Proceder à revisão oficiosa dos atos tributários; c) Decidir as petições e reclamações e pronunciar-se sobre os recursos hierárquicos apresentados pelos contribuintes; d) Reconhecer isenções ou outros benefícios fiscais e praticar, nos casos previstos na lei, outros atos administrativos em matéria tributária; e) Receber e enviar ao tribunal tributário

Os números 2.º e 4.º do artigo 10.º, além de definirem a competência material dos órgãos periféricos locais e regionais da AT e dos dirigentes máximos dos serviços, indicam a repartição da competência territorial para o procedimento tributário.

Por fim, resta salientar que, conforme está disposto no artigo 61.º da LGT, a incompetência pode ser conhecida oficiosamente pela AT e pode ser arguida pelos interessados (n.º 1).

A questão da competência mostra-se logicamente prioritária, já que, se o órgão for incompetente, não tem poderes para tomar qualquer decisão relacionada com o procedimento, para além da própria decisão sobre a sua competência⁶⁶.

2.3 O Procedimento Tributário em Geral

A noção de procedimento encontra-se intimamente ligada à atividade administrativa, pelo que o melhor enquadramento sobre esta matéria é-nos dado pela doutrina administrativa, visto não existir uma noção de procedimento tributário propriamente dita, nem mesmo no artigo 44.º do CPPT, sendo por isso o melhor ponto de partida para a análise que se segue.

O artigo 1.º, n.º 1 do CPA, define, ainda que de uma forma genérica e abstrata, o procedimento administrativo, como sendo a “sucessão ordenada de atos e formalidades relativos à formação, manifestação e execução da vontade dos órgãos da Administração Pública”.

Utilizando esta noção como ponto de partida, a primeira ilação que podemos retirar do procedimento tributário, é que podemos subdividi-lo em outros procedimentos tributários próprios ou específicos.

O procedimento tributário é constituído por toda uma sucessão de atos dirigidos a um determinado fim, e esses atos serão diferentes consoante o fim pretendido, como seja, por exemplo, a liquidação de tributos.

Nesses termos, o procedimento tributário⁶⁷ compreende toda a sucessão de atos dirigida à

competente as petições iniciais nos processos de impugnação judicial que neles sejam entregues e dar cumprimento ao disposto nos artigos 111.º e 112.º; f) Instaurar os processos de execução fiscal e realizar os atos a estes respeitantes, salvo os previstos no n.º 1 do artigo 151.º do presente Código; g) Cobrar as custas dos processos e dar-lhes o destino legal; h) Efetuar as diligências que lhes sejam ordenadas ou solicitadas pelos tribunais tributários; i) Cumprir deprecadas; j) Realizar os demais atos que lhes sejam cometidos na lei.

⁶⁶ Caso haja incompetência material ou territorial, duas coisas podem acontecer: Por um lado, caso o órgão que dirige o procedimento constate que o órgão competente é qualquer outro órgão enquadrável no conceito de administração tributária definido no artigo 1.º, n.º 3 da LGT, o órgão incompetente deverá enviar as peças do procedimento ao órgão competente no prazo de 48 horas, conforme consta do n.º 2. Por outro lado, e caso o órgão que se considere competente não se enquadrar em qualquer das entidades englobadas naquele conceito de administração tributária, e o procedimento se tiver iniciado com requerimento, petição, reclamação ou recurso, deverá observar-se o preceituado no artigo 34.º do CPA.

⁶⁷ Para FREITAS DA ROCHA, o procedimento tributário é “o conjunto de atos, provenientes de atores jurídico-tributários distintos, relativamente autónomos e organizados sequencialmente, direcionados à produção de um determinado resultado, do qual são instrumentais. Para maiores desenvolvimentos, v. FREITAS DA ROCHA, Joaquim, em *“Lições de Procedimento e de Processo Tributário”*, 4.ª Edição, Coimbra Editora 2011, p. 83 e ss.

declaração de direitos tributários, designadamente os que constam dos artigos 54.º, n.º 1 da LGT, nas suas alíneas a) a h) e 44.º n.º 1 do CPPT, nas suas alíneas a) a i).

A lista incluída no n.º 1, de ambos os artigos, não tem natureza taxativa, muito embora nos deem uma visão bastante alargada de procedimentos.

Na verdade, podemos dizer que existem três tipos de procedimentos tributários. Em primeiro lugar temos os procedimentos dirigidos à edição do ato tributário, como são a liquidação consequente e a liquidação adicional. Em seguida, temos os procedimentos dirigidos à edição de outros atos que não o ato tributário, como acontece nos procedimentos prévios, com os procedimentos de informação vinculativa e de avaliação prévia; nos procedimentos de fiscalização, com os procedimentos de inspeção tributária; e nos procedimentos de tributação menor, com a atribuição de benefícios fiscais.

Por fim, temos os procedimentos de natureza contenciosa, onde se englobam os procedimentos que suportam a revisão dos atos tributários, a reclamação, o recurso hierárquico, etc...

Por o procedimento ser a forma típica de exteriorização da vontade dos poderes legislativos, administrativo e executivo, segundo os artigos 55.º a 60.º da LGT, 10.º e 45.º a 50.º do CPPT o procedimento tributário tem o dever de respeitar um conjunto bastante numeroso e diversificado de princípios.

Em termos da marcha do próprio procedimento, temos, como não podia deixar de ser uma fase inicial que diz respeito à iniciativa, ao impulso procedimental, que pode pertencer quer à Administração quer aos próprios interessados⁶⁸; uma fase instrutória⁶⁹ cujo objetivo é trazer ao procedimento todos os elementos que se afigurem necessários para a descoberta da

⁶⁸ Pertinente é, quanto a esta questão da iniciativa procedimental, a distinção efetuada por JOAQUIM FREITAS DA ROCHA, que distingue entre iniciativa administrativa e iniciativa não administrativa, em que o critério que preside à sua distinção não é a natureza jurídica de quem inicia o procedimento, mas sim a competência para a sua decisão, apontando como exemplo o procedimento de orientações genéricas como um procedimento de iniciativa administrativa e o procedimento de reclamação graciosa como sendo um procedimento de iniciativa não administrativa. O mesmo autor distingue ainda, dentro dos procedimentos de iniciativa administrativa, aqueles que têm iniciativa oficiosa, ou seja, em que a decisão de iniciar não se encontra na disponibilidade do sujeito propulsor e os que não têm iniciativa oficiosa, na medida em que estão sujeitas à vontade do sujeito. Ainda segundo este autor, os procedimentos de iniciativa não oficiosa podem ainda distinguir-se entre procedimentos de iniciativa provocada e não provocada, em que a decisão de iniciar é não provocada quando é ele próprio (o sujeito propulsor) que decide iniciar e provocada quando resulta de requerimentos, propostas, sugestões. Para maiores desenvolvimentos, v. FREITAS DA ROCHA, Joaquim, em *“Lições de Procedimento e de Processo Tributário”*, 4.ª Edição, Coimbra Editora 2011, p. 83 e ss.

⁶⁹ Na fase instrutória cabe sublinhar a aplicação do princípio da plenitude probatória, com consagração no artigo 72.º da LGT e 50.º do CPPT, segundo o qual o órgão instrutor pode recorrer a todos os meios de prova legalmente admitidos que se afigurem necessários ao correto apuramento dos factos necessários à decisão do procedimento. Além disso há ainda que ter presente que, em termos de ónus de prova, este recai sobre quem os invoca, nos termos do artigo 74.º da LGT.

verdade material, a que se segue a fase decisória⁷⁰ e, por fim, a fase integrativa de eficácia⁷¹.

Não obstante a diversidade de procedimentos tributários e apesar de ser o procedimento de liquidação dos impostos o procedimento tributário por excelência, é através do procedimento inspetivo que melhor se verifica a atuação da AT, através da fiscalização do cumprimento das obrigações.

2.4 O Procedimento Tributário de Inspeção em Especial

Um dos aspetos mais visíveis da atuação da AT é, sem dúvida, o da fiscalização do cumprimento das obrigações que recaem sobre os sujeitos passivos e demais obrigados tributários.

Com efeito, dada a cada vez maior intervenção e participação dos privados em áreas tradicionalmente incluídas na atividade de gestão tributária, partilhamos a ideia de alguns autores⁷³ que consideram que a AT tem vindo a desenvolver uma atividade mais passiva do que ativa⁷⁴, realizando predominantemente tarefas de fiscalização da veracidade dos elementos apresentados pelos sujeitos passivos e de análise da conformidade de atos por aqueles praticados com a legislação aplicável, em detrimento de tarefas de busca de elementos que permitam aferir a capacidade contributiva dos sujeitos passivos.

O procedimento de inspeção tributária é um procedimento bastante complexo, regulado pelo RCPIT⁷⁵ e ao qual subsidiariamente se aplica o disposto na LGT, no CPPT e nos demais

⁷⁰ Existem autores, como é o caso de VIDAL MATOS, que consideram a audição prévia como uma fase autónoma, não a incluindo na fase da decisão final. Para maiores desenvolvimentos v. VIDAL MATOS, Pedro, em “*O princípio Inquisitório no Procedimento Tributário*”, Wolters Kluwer/Coimbra Editora, 2010, p. 27.

⁷¹ Trata-se de conferir eficácia à decisão tomada, notificando o interessado dessa mesma decisão pois como prevê o artigo 77.º n.º 6 da LGT, a eficácia da decisão depende da sua notificação.

⁷² Para maiores desenvolvimentos sobre as fases típicas de um procedimento v. FREITAS DA ROCHA, Joaquim, em “*Lições de Procedimento e de Processo Tributário*”, 4.ª Edição, Coimbra Editora 2011, p. 90 e ss, e v. CASALTA NABAIS, José, em “*Direito Fiscal*”, 6.ª Edição, Almedina 2011, p. 309 e ss.

⁷³ CARLOS PAIVA, admite que na atuação do SPIT se observa uma “propensão quase exclusiva para a prática inspetiva, o qual acaba por constituir em si mesmo uma subversão da própria designação do serviço, levando-o a descurar aquela que deveria ser a sua primeira “atribuição”, nada mais nada menos que a prevenção”, v. PAIVA, Carlos, em “*Da Tributação à Revisão dos Atos Tributários*”, 2.ª Edição, Almedina 2008, p. 64.

⁷⁴ Em contraposição com esta ideia da doutrina maioritária, CERDEIRA RIBEIRO, não acredita que se possa levar tão longe este raciocínio, justificando a sua posição com alguma doutrina estrangeira, como seja a de GIUSEPPE TINELLI, que prefere relevar que da maior intervenção dos privados nas tarefas administrativas resulta um papel mais relevante para a AT, seja preventivo seja repressivo. Para maiores desenvolvimentos, v. CERDEIRA RIBEIRO, Nuno, em “*O Controlo Jurisdicional dos Atos Tributários da Administração Tributária*”, Almedina 2014, p. 75 e ss.

⁷⁵ RCPIT – Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 413/98 de 31 de Dezembro e posteriormente alterado sobretudo pela Lei n.º 50/2005 de 30 de Agosto. Se é certo que era de facto necessário sistematizar e uniformizar procedimentos no que toca à atuação da inspeção tributária, não podemos deixar de sublinhar que, na verdade, o RCPIT acabou em grande parte por repetir ao nível de princípios aquilo que já se encontrava consagrado na LGT, não lhe conferindo tal facto maior dignidade, uma vez que esses princípios são comuns à atuação de toda a administração tributária.

códigos e leis tributárias.

Estas ações de inspeção enfocam a necessidade objetiva de apuramento da situação tributária dos contribuintes, isto é, têm como objetivo não só a observação das realidades tributárias, mas também a verificação do cumprimento das obrigações tributárias e a prevenção das infrações tributárias⁷⁶.

Por outras palavras e como afirmam SALDANHA SANCHES e TABORDA DA GAMA, “(...) o que vai ser sujeito a inspeção é a forma como o sujeito passivo procedeu à interpretação e aplicação da lei fiscal, a qual, como é público, nem sempre tem o grau de determinabilidade que seria desejável e pode, por isso, conduzir a uma controvérsia jurídica (...)”⁷⁷.

Para a prossecução destes objetivos, a inspeção tributária, além de obedecer aos princípios da verdade material, da proporcionalidade, do contraditório e da cooperação, consagra um conjunto de atuações que vão desde a confirmação dos elementos declarados à promoção, nos termos da lei, do sancionamento das infrações tributárias.

O procedimento de inspeção pode ser classificado de acordo com vários critérios, como sejam, as finalidades, o lugar de realização ou o âmbito de abrangência⁷⁸.

Conforme sabemos, para a prática de atos procedimentais válidos os órgãos da AT necessitam de uma prévia atribuição competencial e os atos praticados em matéria de inspeção tributária não são exceção. Nesses termos, o artigo 16.º, n.º 1 do RCPIT, determina a respetiva competência material e territorial cada órgão⁷⁹.

Não importa aqui referir todas as fases dos procedimentos de inspeção tributária, mas antes cingirmos o nosso estudo sobre a matéria que nos compete, ou seja, os atos tributários propriamente ditos.

Nesse sentido, e no âmbito de uma inspeção tributária, a AT faz uso das prerrogativas previstas no artigo 63.º da LGT, consagrando-se como atos inspetivos, todos os que se

⁷⁶ Assim, artigo 2.º, n.º 1 RCPIT.

⁷⁷ SALDANHA SANCHES, J.L.; TABORDA DA GAMA, João, em “*Audição – Participação – Fundamentação: A co-responsabilização do sujeito passivo na decisão tributária*, in *Homenagem a José Guilherme Xavier de Basto*”, Coimbra Editora, 2006, p. 281.

⁷⁸ Quanto às finalidades: podemos ter procedimentos inspetivos de comprovação e verificação e procedimentos de informação. Quanto ao lugar de realização: podemos ter procedimentos inspetivos internos e externos. Quanto ao âmbito de abrangência: podemos ter procedimentos inspetivos gerais e procedimentos inspetivos parciais. A respeito das inspeções internas e externas, pelos seus efeitos legais, merece ser aqui devidamente salientada a diferença entre ambas no que ao prazo de caducidade diz respeito. Afinal, conforme determina o artigo 46.º, n.º 1 da LGT, a suspensão do prazo de caducidade não abrange as ações de inspeção interna, mas tão só os casos de ação externa.

⁷⁹ Cf. artigo 16.º, n.º 1 do RCPIT - Redação da Lei n.º 75-A/2014 – 30 de Setembro, “São competentes para a prática dos atos de inspeção tributária, nos termos da lei, os seguintes serviços da Autoridade Tributária e Aduaneira: a) A Unidade dos Grandes Contribuintes, relativamente aos sujeitos passivos que de acordo com os critérios definidos sejam considerados como grandes contribuintes; b) As direções de serviços de inspeção tributária que nos termos da orgânica da Autoridade Tributária e Aduaneira integram a área operativa da inspeção tributária, relativamente aos sujeitos passivos e demais obrigados tributários que sejam selecionados no âmbito das suas competências ou designados pelo diretor-geral da Autoridade Tributária e Aduaneira; e c) As unidades orgânicas desconcentradas, relativamente aos sujeitos passivos e demais obrigados tributários com domicílio ou sede fiscal na sua área territorial”.

consubstanciam nas atuações dispostas na norma.

No entanto, tais atuações devem ser adequadas e proporcionais aos objetivos a prosseguir, ou seja, o ordenamento jurídico-tributário deve regular os poderes/limites da AT e o alcance do poder de inspeção tributária. Esses limites são desde logo demarcados pelo previsto na CRP em matéria tributária, nomeadamente o artigo 103.º, ou seja, a capacidade contributiva, pelo que o poder de inspeção atribuído à AT deverá ser aquele, que apenas permita àquela, identificar e investigar a respetiva capacidade contributiva por parte dos contribuintes.

Por fim, resta salientar que o fim máximo da inspeção tributária, não é (ou não deveria ser) apenas o de garantir uma maior arrecadação de receitas. A inspeção tributária consubstancia um poder de limitar a liberdade das pessoas, de modo a assegurar a tributação. Contudo essa tributação não se confina à arrecadação de mais receita para os cofres do Estado, pelo que através da inspeção tributária visa-se não só essas receitas, mas também a justiça fiscal, reduzindo as diferenças entre os contribuintes e eliminando práticas nocivas que fomentem a fraude e evasão fiscal, que em muito contribuem para provocar distorções no mercado concorrencial.

2.5 O Princípio da Colaboração Enquanto Limite

Como já foi referido anteriormente, o objetivo fundamental de toda a atuação administrativa no procedimento tributário deverá ser sempre a descoberta da verdade material, a que a LGT designa de “Princípio da Justiça”⁸⁰.

Com efeito essa “justiça” apenas será conseguida se todos os atos em que o procedimento se decompõe, praticados por entidades competentes, tiverem essa justiça presente, não sendo de admitir, condutas da AT que procurem, a todo o custo a tributação dos rendimentos dos contribuintes, nem mesmo condutas destes que procurem, por todas as formas criar obstáculos a essa tributação.

A verdade material em matéria tributária implica conhecimento e aceitação total do princípio da igualdade (justiça) na tributação, no respeito pela efetiva capacidade contributiva, aliás, e como já foi referido, o princípio da igualdade obriga a administração tributária a tratar de forma idêntica os contribuintes que estejam em situações semelhantes e a aplicar tratamentos

⁸⁰ Os princípios da Justiça e imparcialidade impõem à administração que trate de forma justa e imparcial os que com ela entrem em relação (artigo 6.º do CPA). No domínio do procedimento tributário, estes princípios, expressamente previstos no artigo 58.º da LGT, reclamam que a administração tributária se norteie por critérios de isenção na averiguação das situações fácticas, realizando todas as diligências que se afigurem necessárias para averiguar a verdade material, independentemente de os factos a averiguar serem contraditórios aos interesses patrimoniais que à administração tributária cabe defender. Para maiores desenvolvimentos, v. LEITE CAMPOS, Diogo; SILVA RODRIGUES, Benjamin; LOPES DE SOUSA, Jorge, em *“Lei Geral Tributária Anotada e Comentada”*, 4.ª Edição, Encontro da Escrita 2012, p. 449.

diferentes aos que se encontrem em situações substancialmente distintas.

Para estes efeitos, quer a AT, quer os contribuintes estão obrigados a cooperar, no sentido de averiguar a capacidade contributiva dos próprios contribuintes.

O princípio da colaboração torna-se assim um importante segmento do princípio da verdade material, nos termos do qual “os órgãos da AT e os contribuintes estão sujeitos a um dever de colaboração recíprocos, presumindo-se sempre a boa-fé das suas atuações”⁸¹, aliás como escreve DAMIÃO CALDEIRA, “Trata-se de um princípio multidirecional, uma vez que se dirige a todos os intervenientes no procedimento que estão sujeitos a um dever mútuo de cooperação: inspeção tributária, sujeitos passivos e outros obrigados tributários”⁸².

O dever de colaboração implica, por parte da AT, que ela “esclareça os contribuintes e outros obrigados tributários sobre a necessidade de apresentação de declarações, reclamações e petições e a prática de qualquer outro ato necessário”⁸³ ao exercício dos seus direitos, incluindo a correção de erros ou omissões manifestas que se observam”⁸⁴.

Com tudo isto, importa colocar em evidência que estamos a falar de um verdadeiro dever de cooperação, que, e como ensina FREITAS DA ROCHA, “apesar de admitir alguns desvios, não é uma mera faculdade que simplesmente esteja na disponibilidade do sujeito em questão”⁸⁵, já que o próprio ordenamento jurídico faz desencadear, quando tal colaboração não é prestada, um conjunto de meios persuasivos que têm como consequência, por exemplo, a perda de benefícios⁸⁶.

No entanto, essa colaboração tem limites, encontrando-se legalmente previsto que possa ser legitimamente recusada em determinadas situações⁸⁷, conforme consta do artigo 63.º, n.º 5 da

⁸¹ Artigo 59.º, n.º 1 e 2 da LGT.

⁸² DAMIÃO CALDEIRA, JF, em Dissertação de Mestrado em Direito Tributário e Fiscal, “*O Procedimento Tributário de Inspeção – Um contributo para a sua compreensão à Luz dos Direitos Fundamentais*”, Universidade do Minho, 2011, p. 191 e ss.

⁸³ No dever de colaboração incluem-se também os deveres de informação em geral. Nos presentes artigos, incluem-se deveres de informação genérica, que não tem relação direta com qualquer procedimento tributário, como é do caso dos indicados no artigo 59.º, n.º 3, nas alíneas a), b) e i) e no n.º 6 da LGT.

⁸⁴ Artigo 48.º CPPT e 59.º, n.º 3 da LGT.

⁸⁵ Para FREITAS DA ROCHA, o princípio da verdade material não é absoluto, visto admitir alguns desvios. Entende o autor que no âmbito das normas tributárias de sujeição, não é necessário um rigoroso juízo de certeza (que se traduziria na efetiva e real verdade material), mas pode bastar um mero juízo de verosimilhança ou verdade material aproximada. Será o que se passa com a fixação da matéria tributável por comissões ou recorrendo a índices ou presunções, no âmbito da denominada “avaliação indireta” contante do artigo 83.º, n.º 2 e 87.º e ss da LGT. Nestes casos, formula-se um juízo de verosimilhança que permite ao órgão da AT “presumir” a capacidade contributiva de determinado sujeito passivo e, se for caso disso, tributá-la em conformidade. Para maiores desenvolvimentos, v. FREITAS DA ROCHA, Joaquim, em “*Lições de Procedimento e de Processo Tributário*”, 4.ª Edição, Coimbra Editora 2011, p. 109 e ss.

⁸⁶ Podem-se apontar diversas consequências à falta de colaboração, como sejam a aplicação de métodos indiretos de avaliação; a perda de benefícios fiscais; a aplicação de um agravamento à coleta; a triplice responsabilidade do sujeito que se nega em colaborar – responsabilidade esta disciplinar, contraordenacional ou até criminal.

⁸⁷ As situações em que a falta de cooperação é legítima, são: O acesso à habitação do contribuinte; A consulta de elementos abrangidos pelo segredo profissional ou outro dever de sigilo legalmente regulado, com exceção do segredo bancário; O acesso a factos da vida íntima dos cidadãos; e A violação dos direitos de personalidade e

LGT, sendo assim, lícito ao sujeito passivo em tais situações, opor-se à atuação da inspeção. Caso o sujeito passivo se recuse a colaborar com base nessas situações, a diligência só poderá ser realizada mediante autorização concedida pelo tribunal da comarca competente com base em pedido fundamentado da AT (n.º6). Caso o sujeito passivo se recuse a colaborar sem uma justificação com base legal, tal implica que se estará perante uma falta de colaboração ilegítima, o que com toda a certeza, conduzirá à requisição, por parte da AT, da colaboração das autoridades administrativas e policiais competentes, para que estas assegurem que o exercício da ação inspetiva é realizada sem perturbações por exemplo, conforme consta do artigo 28.º, n.º 2, al. h) do RCIT.

No entanto, os limites ao princípio da colaboração podem ser bastante mais exaustivos, senão vejamos o caso concreto do conflito de direitos em que assenta o dever de cooperação e o direito ao silêncio do arguido em processo penal, previsto no artigo 61.º, n.º 1, al. c) do CPP.

Neste sentido, poder-se-ia considerar como um limite à colaboração este conflito entre o dever de cooperação do sujeito passivo e o direito ao silêncio do arguido em processo penal, na medida em que o procedimento inspetivo é muitas vezes o berço do processo penal tributário já que, é através daquele que se detetam muitas vezes indícios da prática de crimes em matéria tributária.

Assim, como refere NUNO SÁ GOMES “existe nesta sede numa tensão dialética entre o direito ao silêncio em processo penal e o dever de cooperação no procedimento de inspeção. Isto porque é a própria Administração tributária que, no decurso do procedimento de inspeção, em que se impõe a cooperação do sujeito passivo, exige-lhe que preste todos os esclarecimentos e forneça todos os elementos, que pode também instaurar o competente inquérito criminal, caso existam indícios da prática de crimes tributários. Ou seja, é o mesmo órgão que obteve e exigiu do sujeito passivo todos os elementos, sob ameaça de tributação por métodos indiretos e da instauração de processo de contraordenação, que simultaneamente tem o poder de instaurar o inquérito por crime fiscal, quando em outras circunstâncias, nomeadamente se tivesse a condição de arguido não seria obrigado a prestar por força do seu direito ao silêncio”⁸⁸.

outros direitos, liberdades e garantias dos cidadãos, nos termos e limites previstos na Constituição e na lei.

⁸⁸ Para maiores desenvolvimentos, v. GOMES, Nuno Sá, em “*As garantias dos contribuintes: algumas questões em aberto*”, Cadernos de CTF, pág. 191 a 198.

Capítulo III

O Ato Tributário

3.1 O Conceito e as Delimitações do Ato Tributário

3.1.1 O Conceito

Sendo o ato tributário o objeto principal do presente estudo, compete-nos proceder em primeiro lugar à análise do seu conceito.

Para uma melhor compreensão deste tema, visto poder parecer um conceito extremamente vasto, devemos chamar à colação o conceito de ato administrativo.

O legislador tributário parece não ter sentido a necessidade de definir o que entende por ato tributário, talvez, porque o conceito de ato administrativo é, desde há bastantes anos, trabalhado no seio da doutrina administrativa, ou talvez, porque o legislador administrativo construiu um conceito de ato administrativo, que se adotou e adaptou à atividade tributária da administração⁸⁹.

Fica a dúvida, sustentada por outras semelhantes de autores diversos, como o próprio SALDANHA SANCHES, ao questionar “se a estreita ligação que existe entre os atos praticados pela Administração fiscal e a nota específica da liquidação da obrigação fiscal, levam ao aparecimento de um ato praticado pela Administração em matéria fiscal – o ato tributário –, com autonomia em relação ao ato administrativo, ou se, pelo contrário, o ato tributário é apenas uma das formas que podem ser assumidas pelo conceito de ato administrativo”⁹⁰.

Para COUPERS⁹¹ o ato administrativo, é “(...) um ato jurídico unilateral com carácter decisório, praticado no exercício de uma atividade administrativa pública, destinado a produzir efeitos jurídicos numa situação individual e concreta (...)”, e confere-lhe como principais características, “*a autoridade*, decorrente do poder decisório da Administração Pública – de *ius imperii* – e que se traduz na obrigatoriedade do seu cumprimento para os destinatários, em cuja esfera jurídica o ato irá provocar efeitos, *a revogabilidade limitada*, nos termos previstos no âmbito da tutela das garantias dos administrados e a *presunção de legalidade*”, que decorre do já enunciado princípio da legalidade.

Entre as várias definições de ato administrativo adotadas pela doutrina⁹², optamos, como

⁸⁹ O conceito de ato administrativo encontra-se plasmado atualmente no artigo 148.º do CPA, segundo o qual “Para efeitos do disposto no presente Código, consideram-se atos administrativos as decisões que, no exercício de poderes jurídico-administrativos, visem produzir efeitos jurídicos externos numa situação individual e concreta”. CPA, aprovado pelo DL n.º 4/2015, de 07 de Janeiro.

⁹⁰ SALDANHA SANCHES, J.L., em “*A Quantificação da Obrigação Tributária*”, Dissertação de Doutoramento, 2.ª Edição, Lex, Lisboa 2000, p. 92.

⁹¹ CAUPERS, João, em “*Introdução ao Direito Administrativo*”, 7ª edição, Âncora Editora, 2003, pag.169.

⁹² Para FREITAS DO AMARAL o ato administrativo é o “Ato jurídico unilateral praticado por um órgão da

ponto de partida, pela definição de ato administrativo consagrada no artigo 148.º do CPA, e definimos o ato tributário como um ato emanado pela administração tributária, no desempenho da sua atividade tributária, que faz produzir efeitos jurídicos na pessoa do contribuinte, aliás, como refere FREITAS DA ROCHA, é “a aplicação da norma tributária ao caso concreto”⁹³.

No mesmo sentido, para BRÁS TEIXEIRA, citado por CARLOS PAIVA, o ato tributário, é o “...ato administrativo definitivo e executório que fixa o valor do imposto que o contribuinte tem de entregar, como resultado da aplicação da lei fiscal aos factos ocorridos, ato cuja formação se efetiva através de um processo administrativo, mais ou menos complexo, de natureza graciosa ou burocrática”⁹⁴.

Ora, pelo exposto verificamos que nos é possível, desde logo, fazer uma dissemelhança entre o ato administrativo, *lato sensu*, e um outro tipo de ato administrativo, que poderemos, numa primeira análise, considerar como uma subespécie do primeiro⁹⁵. A verdade é que o ato tributário não deixa de ser um ato administrativo praticado por um órgão da administração pública, dotado de todas as características de um ato administrativo, mas cujo âmbito de aplicabilidade se restringe a uma área particular do direito administrativo – o direito tributário - dotado de um corpo de normas e de procedimentos específicos e de uma organização judiciária própria.

Parece estarmos assim em condições de afirmar que todo o ato tributário é um ato administrativo, pois reúne todas as suas características, mas, como refere MOREIRA BRAGA, “o contrário já não se verifica pois, (...), terá forçosamente de incluir na sua estrutura uma imposição de pagamento de uma determinada quantia, quantia essa que terá obrigatoriamente de resultar da aplicação da legislação fiscal a determinados atos jurídicos praticados pelo contribuinte, os quais terão obrigatoriamente de estar previstos nessa mesma legislação, sem o que, o ato administrativo em causa estaria revestido de ilegalidade”⁹⁶.

Administração no exercício do poder administrativo e que vise a produção de efeitos jurídicos sobre a situação individual num caso concreto”, v., FREITAS DO AMARAL, em “*Direito Administrativo, Lições aos alunos do curso de Direito*”, em 1984/85, Vol. III, 1966. Ao contrário da definição de MARCELO CAETANO, onde já não se encontra uma referência a conduta voluntária de um órgão da Administração, mas antes a um ato jurídico unilateral, v. MARCELO CAETANO, em “*Manual de Direito Administrativo*”, Vol. I, 9.º Edição, 1970.

⁹³ Deste modo, fora da análise ficarão os simples atos ou atuações materiais (a audição de uma pessoa, a receção de uma petição, a entrega de um documento, a elaboração de um simples relatório, ect...), que embora importantes no contexto do desenvolvimento da atividade administrativa, não fixam nem produzem efeitos jurídicos autónomos e não podem, por esse motivo, assumir importância jurídica de *per se* (não podendo, inclusivamente, ser autonomamente impugnados). Para maiores desenvolvimentos, v. FREITAS DA ROCHA, Joaquim, em “*Lições de Procedimento e de Processo Tributário*”, 4.ª Edição, Coimbra Editora 2011, p. 19 e ss.

⁹⁴ PAIVA, Carlos, em “*Da Tributação à Revisão dos Atos Tributários*”, 2.ª Edição, Almedina 2008, p. 95;

⁹⁵ Parece interessante relembra, como refere GAFFURI, que “a multiplicidade de atuações administrativas em matéria tributária desemboca, na esmagadora maioria das vezes, num ato”. Para maiores desenvolvimentos v., GAFFURI, GIANFRANCO, em “*Diritto Tributario, Parte Generale e Parte Speciale*”, 6.ª Edição, Cedam 2009, p. 190.

⁹⁶ MOREIRA BRAGA, Francisco, em “*A Impugnação dos Atos Tributários*”, JURISMAT 2012, p 107-132.

Nesse pressuposto, como definir não deixa de ser limitar, adotamos a definição de ato tributário de CERDEIRA RIBEIRO⁹⁷, admitindo que será um ato jurídico unilateral praticado pela AT, no exercício das suas atribuições e competências, decorrentes da lei tributária, destinado à produção de efeitos jurídicos numa determinada situação individual e concreta.

3.1.2 As Delimitações

Dos conceitos atrás enunciados fica uma dúvida, a questão de saber se o ato tributário é uma realidade autónoma ou apenas uma expressão particular de um todo mais vasto; se o primeiro é apenas uma espécie do segundo, ou, pelo contrário, são duas categorias jurídicas distintas, abrangendo realidades total ou parcialmente disjuntas.

É nossa opinião que, quando um ato da Administração fiscal procede à pontualização de um dever de prestar, definindo o momento e o *quantum* da prestação, tornando assim, nalguns casos, a prestação líquida e exigível, estamos indiscutivelmente perante o que a doutrina e a jurisprudência têm designado de ato tributário. Aliás, à semelhança da doutrina maioritária, também nós somos da opinião que, talvez seja a “determinação da obrigação pecuniária devida”, ou seja, a inevitável componente de liquidação, o único elemento distintivo em relação ao ato administrativo.

No entanto, nem sempre é fácil observar esta linha de distinção, aliás como se verá, a legislação utiliza o termo *ato tributário* de uma forma que, a qual, nem sempre implica o efeito jurídico de uma obrigação de imposto, aliás, a própria AT utiliza muitas vezes o conceito para abranger outros atos por ela produzidos, cujo tipo de efeitos não se reconduz a uma prestação pecuniária, já para não falar das suas decisões de carácter puramente administrativo, quando a AT atua como qualquer outra entidade da Administração Pública. Este tipo de atos corporiza decisões administrativas de natureza variada⁹⁸, mas todas elas inseridas em relações jurídico-tributárias, tomadas por impulso próprio ou dos particulares e de conteúdo materialmente fiscal.

3.2 Classificação de Atos Tributários

3.2.1 Ato Tributário *Lato e Stricto Sensu*

Com o objetivo de desmontar o conceito de ato tributário, devemos, antes de mais, fazer a distinção entre o ato tributário *lato sensu* e *stricto sensu*.

⁹⁷ Para maiores desenvolvimentos, v. CERDEIRA RIBEIRO, Nuno, em “*O Controlo Jurisdicional dos Atos Tributários da Administração Tributária*”, Almedina 2014, p. 85.

⁹⁸ É o caso, por exemplo, da concessão de autorização para adotar um método contabilístico, ou para utilizar um diferente período de tributação, ou para utilizar um certo tipo de depreciações, etc...

A expressão de ato tributário *lato sensu* abrange toda a realidade de produção de atos da AT, ou seja, abrange todas as realidades jurídicas correspondentes à emanção de vontade da AT, aliás, como escreveu SOARES MARTÍNEZ, “Todos os atos que produzem efeitos fiscais poderão ser qualificados como tributários”⁹⁹.

Nesta perspetiva o ato tributário deve ser visto segundo uma conceção ampla, englobando todas as atuações da AT que recaiam, claro está, no conceito de ato praticado em matéria tributária. Assim, essa atuação tanto pode ser a prática de um ato de liquidação como o reconhecimento de um benefício fiscal.

No entanto, e apesar de qualquer desses atos assumir uma manifestação juridicamente enquadrada na atividade da AT, certo é que o conceito de ato tributário não é unívoco, logo pode significar duas realidades bem distintas.

Perante essas dificuldades, o legislador viu-se obrigado, quer no CPPT, quer na LGT a criar o ato tributário *stricto sensu*, que determina o ato impositivo por excelência: a liquidação, aliás, como refere FREITAS DA ROCHA, “A importância do ato de liquidação no domínio do Direito Tributário é tal, que o legislador, a doutrina e a jurisprudência lhe reservam uma especial denominação: ato tributário num sentido técnico mais preciso”¹⁰⁰.

O conceito de ato tributário *stricto sensu* é um conceito unívoco: é sinónimo de liquidação, aliás a liquidação é a natureza específica do seu conteúdo.

Para toda a outra multiplicidade de atos praticados pela AT, diferentes da liquidação existe o conceito de ato administrativo em matéria tributária. Tema que será desenvolvido adiante.

No entanto, esta distinção aparentemente necessária, explica o que já foi designado como duplo carácter ou dupla função do ato tributário. Como bem ensinou SALDANHA SANCHEZ, “a dupla função do ato tributário surge quando: como ato administrativo, constitui o fim de um determinado procedimento, e como procedimento, tem como finalidade procedimental e conteúdo material a quantificação de uma dívida fiscal, onde ele adquire um significado obrigacional-fiscal”¹⁰¹.

3.2.2 Ato Administrativo em Matéria Tributária

A formula “atos em matéria tributária” ou “atos administrativos em matéria tributária”, como se refere no artigo 10.º, n.º 1, al. d) do CPPT e nos artigos 54.º, n.º 1, al. e) e 95.º, n.º 2, al. h) da LGT, ou ainda “atos administrativos em matéria fiscal”, como se refere no artigo 60.º, n.º 1,

⁹⁹ Para maiores desenvolvimentos, v. SOARES MARTÍNEZ, Pedro, em “*Direito Fiscal*”, 10.ª Edição, Almedina, 2000, p. 293.

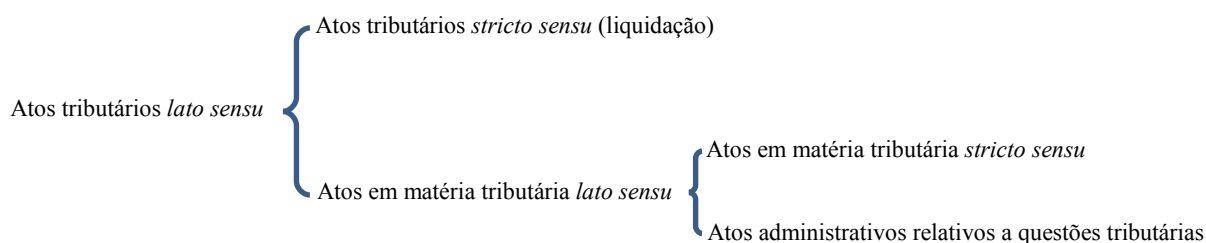
¹⁰⁰ FREITAS DA ROCHA, Joaquim, em “*Lições de Procedimento e de Processo Tributário*”, 4.ª Edição, Coimbra Editora 2011, p. 33 e ss.

¹⁰¹ SALDANHA SANCHES, J.L., em “*A Quantificação da Obrigação Tributária*”, Dissertação de Doutoramento, 2.ª Edição, Lex Lisboa 2000, p. 103 e ss.

al. c) da LGT, tem sido utilizada de forma imprecisa, com vários sentidos, referenciando quer atos que comportam a apreciação de atos de liquidação (artigo 97.º, n.º 1 do CPPT), quer atos que não a apreciam (n.º 2 do mesmo artigo), quer mesmo o próprio ato de liquidação, como acontece no n.º 1 do artigo 36.º do CPPT.

Sobre o sentido desta expressão “atos em matéria tributária”, ensina CASALTA NABAIS¹⁰², que “atos tributários em sentido amplo abrangem os atos tributários em sentido estrito (que são os atos de liquidação dos tributos), e os atos em matéria tributária em sentido amplo, subdividindo estes últimos em atos em matéria tributária em sentido estrito (que serão os atos preparatórios de atos de liquidação) e atos administrativos relativos a questões tributárias (que serão os atos administrativos que encerram procedimentos autónomos em relação ao procedimento de liquidação).

Esquemáticamente e seguindo CASALTA NABAIS, teríamos¹⁰³:



Embora a classificação do professor CASALTA NABAIS seja tendencialmente exata, por corresponder ao sentido com que a maior parte das vezes as referidas expressões são utilizadas, encontram-se situações que nela não se enquadram, como refere LOPES DE SOUSA¹⁰⁴ ao exemplificar o caso do artigo 36.º, n.º 1 do CPPT¹⁰⁵, e o caso do artigo 37º, n.º 1 do CPPT¹⁰⁶, situações estas em que a fórmula “atos em matéria tributária” é manifestamente utilizada num sentido amplíssimo, abrangendo os próprios atos de liquidação

¹⁰² CASALTA NABAIS, José, em “*Direito Fiscal*”, 6.ª Edição, Almedina 2011, p. 376 e ss.

¹⁰³ Para FREITAS DA ROCHA, todos os atos que se integram na noção ampla de ato tributário mas que não são atos de liquidação são atos administrativos em matéria tributária, ou, para utilizar a linguagem do ETAF, “ato administrativo respeitante a questões fiscais”, conforme consta dos artigos 26.º, alínea c) e 38.º, alínea b) do ETAF. Os atos administrativos em matéria tributária abrangerão nomeadamente os atos de prestação de informações vinculativas (artigo 57.º CPPT), de avaliação prévia (artigo 58.º CPPT), de reconhecimento de benefícios fiscais (artigo 65.º CPPT), de indeferimento do pedido de pagamento da dívida tributária em prestações (artigo 42.º LGT e 196.º e ss CPPT), de inspeção tributária (artigo 63.º LGT), etc. Para maiores desenvolvimentos, v. FREITAS DA ROCHA, Joaquim, em “*Lições de Procedimento e de Processo Tributário*”, 4.ª Edição, Coimbra Editora 2011, p. 34 e ss.

¹⁰⁴ Para maiores desenvolvimentos, v. LOPES DE SOUSA, Jorge, em “*Código de Procedimento e de Processo Tributário, Anotado e Comentado*”, 6.ª Edição, Áreas Editora 2011, p. 166 e ss.

¹⁰⁵ Em que se refere que “os atos em matéria tributária que afetem os direitos e interesses legítimos dos contribuintes só produzem efeitos em relação a estes quando lhe sejam validamente notificados”.

¹⁰⁶ Que refere que “se a comunicação da decisão em matéria tributária não contiver a fundamentação legalmente exigida, a indicação dos meios de reação contra o ato notificado ou outros requisitos exigidos pelas leis tributárias, pode o interessado, dentro de 30 dias ou dentro do prazo para a reclamação, recurso ou impugnação ou outro meio judicial que desta decisão caiba, se inferior, requerer a notificação dos requisitos que tenham sido omissos ou a passagem de certidão que os contenha, isenta de qualquer pagamento”.

dos tributos, correspondendo ao que naquela classificação se designam com “atos tributários em sentido amplo”.

O mesmo sucede com o artigo 9.º, n.º 2 da LGT em que se refere que “todos os atos em matéria tributária que lesem direitos ou interesses legalmente protegidos são impugnáveis ou recorríveis nos termos da lei”, o qual parece abranger todos os atos de aplicação das normas tributárias, incluindo os atos de liquidação, que são, precisamente, o primeiro dos exemplos de atos lesivos arrolados no artigo 95.º, n.º 2, alínea a) da LGT.

Existem outros tantos exemplos que poderiam ser aqui chamados à colação, no entanto, como se constata, não se pode afirmar que ato administrativo em matéria tributária e ato tributário sejam sinónimos, aliás, como refere FREITAS DA ROCHA, “a confusão entre elas pode conduzir, não apenas a equívocos linguísticos, mas mesmo à errada utilização das garantias dos contribuintes ou dos seus mais variados meios de defesa”¹⁰⁷.

Apesar de todos assumirem efetivamente a natureza de atos em matéria tributária, a verdade é que correspondem a tipos de atos distintos no que corresponde à sua qualificação pela maior ou menor especialidade que a lei tributária lhe confere.

Por força da análise feita a esta matéria, adotamos a posição que defende que o conceito de ato tributário *lato sensu* é o conceito mais alargado e abrange todas as atuações administrativas tributárias que se enquadram no conceito de ato, por nós já analisado.

Ora, no âmbito daquele conceito mais alargado de ato tributário há que distinguir dois tipos de atos apenas: o ato tributário *stricto sensu* e o ato administrativo em matéria tributária, bastando-nos assim, como uma conceção bipartida da tipologia de atos existentes no ordenamento jurídico tributário.

Desta forma, adotamos portanto, uma posição muito similar à que é defendida por FREITAS DA ROCHA, ao mesmo tempo que nos afastamos da posição tripartida, defendida por CASALTA NABAIS e da posição quadripartida defendida por CARLOS PAIVA¹⁰⁸.

A nosso ver, e por um lado, porque a conceção defendida por CASALTA NABAIS parece algo artificial, não se compreendendo bem a distinção entre atos preparatórios de atos tributários (liquidação) e de atos administrativos relativos a questões tributárias, e por outro, porque a tipificação de CARLOS PAIVA não respeita os conceitos basilares nesta matéria e o

¹⁰⁷ FREITAS DA ROCHA, Joaquim, em “*Lições de Procedimento e de Processo Tributário*”, 4.ª Edição, Coimbra Editora 2011, p. 34 e ss.

¹⁰⁸ CARLOS PAIVA propõem uma tipificação quadripartida, que distingue entre: 1) atos tributários *tout court* (com fundamento na al. a) do n.º 1 do artigo 10.º do CPPT); 2) atos em matéria tributária (extraídos do artigo 9.º, n.º 2 da LGT); 3) os atos administrativos em matéria tributária (constantes, segundo o autor, dos artigos 10.º, n.º 1, al. d), e 97.º, n.º 1, al. d), ambos do CPPT); 4) por fim, atos administrativos em questões tributárias (retirados pelo autor da previsão normativa do artigo 97.º, n.º 1, al. p) do CPPT). O autor baseia-se apenas nas normas da LGT e do CPPT, sendo certo que considera, numa constatação coerente, que aqueles atos emergem todos eles de relações jurídico-tributárias “estabelecidas entre a Administração Fiscal e os obrigados tributários”. Para maiores desenvolvimentos, v. PAIVA, Carlos, em “*Da Tributação à Revisão dos Atos Tributários*”, 2.ª Edição, Almedina 2008, p. 98.

argumento que lhe subjaz não suporta tal classificação¹⁰⁹.

Para finalizar, entendemos que os conceitos de ato tributário *lato sensu* e de ato em matéria tributária são sinónimos, podendo, sob essa designação, colocar-se todas as atuações administrativas que consubstanciem a prática de um ato, inviabilizando a necessidade de maiores divisões que pouco alteram a base de construção do sistema impugnatório de atos em matéria tributária

3.2.3 Atos Tributários em Especial

Procuraremos então conhecer melhor o universo de atos praticados pela AT, que resultam da legislação aplicável no âmbito tributário.

Seguindo os ensinamentos de FREITAS DA ROCHA, que admite que “muitas dessas classificações tipificadas podem cruzar-se entre si, dando origem a atos com múltiplas características”, cumpre-se enunciar algumas das classificações:

a) *Atos singulares (individuais) e atos gerais*. A primeira classificação refere-se ao âmbito subjetivo de alcance do ato e permite distinguir entre atos que têm destinatários individualizados (que se destinam a produzir efeitos numa esfera jurídica determinada) e atos que têm um grau de alcance potencialmente geral e abstrato (que se destinam a produzir efeitos num número indeterminado de pessoas e situações)¹¹⁰.

Nas palavras de FREITAS DA ROCHA¹¹¹, esta classificação assume uma enorme importância, pois, aparentemente só os atos individuais e concretos, poderão ser alvo de controlo (tanto administrativo como judicial).

Afastamo-nos de FREITAS DA ROCHA e compartilhamos da posição de TABORDA DA GAMA¹¹² que defende que “os atos gerais, sejam eles, as orientações genéricas, as circulares, os ofícios-circulares, os ofícios circulados ou as fichas doutrinárias, vivem entre o discurso da pura eficácia interna e a realidade da total eficácia externa”. No entanto, este será um assunto a ser analisado adiante.

¹⁰⁹ Ao analisarmos a tipificação defendida pelo autor, verificamos que os atos que o autor designa de *tout court* correspondem ao conceito de ato de liquidação ou *stricto sensu*, esse sim utilizado pelo legislador. De igual modo, os apontados atos em matéria tributária correspondem à generalidade dos atos praticados pela AT, ou seja, ao conceito de ato tributário *lato sensu*. Em seguida e a nosso ver, o argumento sistemático introduzido para a utilização de atos administrativos em matéria tributária, não faz grande sentido, ainda menos quando contraposto ao último conceito proposto pelo autor de atos administrativos em questões tributárias. De facto dá a entender que o autor opta por uma tentativa de argumentos sistemáticos e literais que se restringem à letra da lei e nem tanto ao seu espírito, que a nosso ver se traduzem numa conceptualização e numa visão pouco integradas no ordenamento jurídico tributário.

¹¹⁰ Vários seriam os exemplos que poderíamos apresentar de atos singulares, aliás são a larga maioria (atos de liquidação, o reconhecimento de um benefício fiscal, a prestação de uma informação vinculativa, etc...). Já quanto aos segundos, o exemplo materializa-se nas orientações genéricas que a AT pode emanar no sentido de uniformização da interpretação das normas tributárias.

¹¹¹ FREITAS DA ROCHA, Joaquim, em “*Lições de Procedimento e de Processo Tributário*”, 4.ª Edição, Coimbra Editora 2011, p. 20 e ss.

¹¹² TABORDA DA GAMA, João, em Conferência “*As Orientações Genéricas*”, organizada pela Associação Fiscal Portuguesa a 22 de Novembro de 2012, em Lisboa;

b) *Atos unilaterais e atos consensuais*. Esta classificação diz respeito ao modo como são fixados os efeitos jurídicos do ato principal. O professor FREITAS DA ROCHA, admite que a fixação é feita de um modo unilateral e autoritário por parte da AT e que essa fixação se repercute indiscutivelmente na esfera do destinatário sem que esse o possa impedir, como acontece no ato de liquidação.

No entanto, noutras situações, ainda que de uma forma escassa, a fixação desses efeitos é acordada, convocando-se a vontade de ambos os sujeitos na relação jurídica-tributária (AT e contribuinte), como acontece nos contratos fiscais do artigo 37.º, n.º 2 da LGT e no acordo em sede de pedido de revisão da matéria tributável fixada por métodos indiretos do artigo 92.º, n.º 1 da LGT ou ainda no acordo prévio sobre os preços de transferência do artigo 138.º do CIRC.

No que toca à impugnação, FREITAS DA ROCHA admite que, devido à autoridade dos atos unilaterais (havendo ainda assim a possibilidade de o contribuinte participar na formação da decisão), parece que apenas estes poderão ser colocados em crise pelo interessado, e que, no caso dos atos consensuais (visto o contribuinte já ter dado o seu consentimento à produção dos efeitos) uma impugnação poderia despontar um *venire contra factum proprium*.

A contrário *sensu*, CAUPERS sublinha que “(...) num período em que a Administração desenvolve atividades cada vez mais diversificadas, muitas delas de prestação e de conformação, e intensifica o apelo à colaboração dos cidadãos na prossecução dos interesses públicos - tendendo, por isso mesmo, a exibir cada vez menos os «galões» da sua autoridade - tais reservas deixaram de fazer sentido”¹¹³. Aliás, a matéria dos contratos fiscais¹¹⁴, ou seja, dos atos tributários consensuais, tem sido bastante debatida na doutrina portuguesa desde as últimas décadas, basta analisar a opinião de SÉRVULO CORREIA ao considerar que, “Com a substituição de atos de autoridade por contractos, reconhece-se a alteridade e autonomia dos destinatários da atividade administrativa (...), e contribui-se para uma maior eficácia da administração”¹¹⁵.

c) *Atos impositivos e atos não impositivos*. Nesta tipologia, dá-se a conhecer o conteúdo dos efeitos jurídicos a produzir. Os atos impositivos são os que fixam ou impõem os efeitos jurídicos desfavoráveis ao seu destinatário, nomeadamente através da restrição de direitos fundamentais como acontece com o direito de propriedade, o direito à reserva da vida

¹¹³ CAUPERS, João, em “*Introdução ao Direito Administrativo*”, 10.ª Edição, Âncora Editora, 2009, p.278.

¹¹⁴ Os contractos fiscais têm servido como base negocial dos nossos governantes de forma a atrair investimento para o nosso país. Para maiores desenvolvimentos, v. a notícia no site do CDS-PP de 14 de Junho de 2012, onde se destaca que o ministro do Estado e dos Negócios Estrangeiros, Paulo Portas, anuncia contratos fiscais com empresas para investimento de 157 milhões de euros e criação de 352 postos de trabalho. Site «http://cds.pt/index.php?option=com_content&view=article&id=1825:paulo-portas-anuncia-contratos-fiscais-com-empresas-para-investimento-de-157-milhoes-de-euros-e-criacao-de-352-postos-de-trabalho&catid=65:nacional&Itemid=122»

¹¹⁵ SÉRVULO CORREIA, em “*Os Contractos Económicos perante a Constituição, in Dez anos da Constituição*”, Edição INCM 1986, p. 99.

intima privada, o direito ao livre exercício da profissão ou ainda o direito de iniciativa económica¹¹⁶.

Por outro lado, os atos não impositivos são os atos que fixam efeitos favoráveis, reconhecendo, oficiosamente ou a pedido, um determinado direito ou interesse em matéria tributária ou alargando o seu âmbito¹¹⁷.

Neste sentido, concordamos com a posição de FREITAS DA ROCHA ao considerar, que apenas os atos impositivos poderão ser alvo de impugnação, pois apenas nestes haverá interesse legítimo para recorrer, reclamar ou impugnar ao contrário do que acontece nos atos não impositivos.

d) *Atos definitivos e atos não definitivos*. Enquanto “pai da tripla definitividade”, FREITAS DO AMARAL¹¹⁸ refere três aspetos diferentes da definitividade dos atos administrativos, cumulativamente necessários para permitir a qualificação dum ato como definitivo. No entanto, e apesar de concordar com a tripla definitividade, FREITAS DA ROCHA, admite que, atualmente, o critério exigido pelo legislador e apreciado por parte do Tribunal é, salvo raras exceções, o da definitividade horizontal¹¹⁹.

Como referimos, a definitividade tem sido analisada a três critérios: não só através do critério da definitividade horizontal, mas também através da definitividade material e vertical.

Vejamos:

Na *definitividade material* apela-se ao critério cronológico, devendo contrapor-se aos atos definitivos os atos precários ou provisórios como acontece, por exemplo, nos pagamentos por conta, exigidos por lei e efetuados durante o ano fiscal. Esses pagamentos por conta não constituem atos definitivos, mas antes adiantamentos dos impostos, na medida em que no final do ano deverá ainda ser feito o correspondente acerto, já com base no englobamento da totalidade dos rendimentos¹²⁰, logo esses atos têm natureza provisória.

Na *definitividade vertical* o ato definitivo será sempre a última palavra da AT, ou seja, a manifestação de vontade do mais elevado superior hierárquico. Todos os restantes serão considerados como atos “inferiores”. O critério a ter em conta neste tipo de definitividade será, com toda a certeza, a hierarquia¹²¹.

Por fim, na *definitividade horizontal*, que é aquela que, nas palavras de FREITAS DA

¹¹⁶ Vários são os exemplos de atos impositivos, nomeadamente o próprio ato de liquidação, uma obrigação acessória, a derrogação do sigilo bancário, as penhoras, etc...

¹¹⁷ Exemplos de atos não impositivos serão os atos que afastam a tributação ou deferem as pretensões dos contribuintes, como por exemplo no âmbito da redução de taxas ou do reconhecimento de isenções.

¹¹⁸ FREITAS DO AMARAL, em “*Direito Administrativo*”, vol. III, 1989, p. 214 e ss.

¹¹⁹ Para a doutrina e jurisprudência maioritária, o ato definitivo é aquele ato fixador dos efeitos jurídicos finais, ou seja, pode ser considerado sinónimo de ato definitivo o ato decisório.

¹²⁰ Cf. artigo 102.º CIRS.

¹²¹ Com base neste critério, o ato de liquidação suscetível de reclamação graciosa, não seria um ato verticalmente definitivo, já que não devemos esquecer a questão jurídica da decisão administrativa ainda suscetível de reapreciação por parte de uma entidade superior.

ROCHA, é atualmente apreciada pelos Tribunais por exigência legislativa, o ato definitivo será o ato decisório concludente de um procedimento administrativo, que fixa de um modo último, efeitos jurídicos¹²².

FREITAS DA ROCHA admite que deve ter-se em atenção que a noção de ato definitivo não tem de coincidir necessariamente com a de ato último praticado no procedimento, aliás, como o próprio autor afirma “este, muitas vezes, é o ato de notificação, o qual, como ato meramente declarativo que é, não é um ato decisório (e apenas estes interessam para este fim) e não produz efeitos jurídicos por si mesmo, limitando-se a atestar uma situação pré-existente e criada por outro ato”¹²³.

Perante o exposto, somos obrigados a fazer algumas observações à posição do professor FREITAS DA ROCHA, quando assume que a definitividade horizontal é atualmente o único critério analisado pelos tribunais.

Ao analisarmos o artigo 25.º da antiga LTAF¹²⁴, verificamos que resultava dessa regra que só os atos administrativos “*definitivos*” eram contenciosamente impugnáveis. No entanto, o critério da recorribilidade acolhido na CRP após a revisão de 1989 (artigo 268.º, n.º 4) passou a ser o da lesividade de direitos ou interesses legalmente protegidos, já que, a norma passou a utilizar a expressão “...que lesem os seus direitos ou interesses protegidos...” em confronto com o texto constitucional anterior á revisão, que referia a este propósito a recorribilidade como a qualidade dos “atos administrativos definitivos” (cf. o teor do n.º 2 da então redação do artigo 268.º).

Apesar de alguns sectores da doutrina terem visto na reforma constitucional de 1989 o fim da definitividade como propriedade do ato recorrível,¹²⁵ implicando a inconstitucionalidade do artigo 25.º da LPTA e, também da exigência do recurso hierárquico necessário, temos que não foi esse o entendimento dominante ao nível da doutrina e da jurisprudência¹²⁶.

¹²² Nesta definitividade adota-se um critério procedimental, devendo se ter presente a noção de procedimento tributário, já analisada. Para maiores desenvolvimentos, v. Parte I, Capítulo II, Ponto 2.3.

¹²³ FREITAS DA ROCHA, Joaquim, em “*Lições de Procedimento e de Processo Tributário*”, 4.ª Edição, Coimbra Editora 2011, p. 25.

¹²⁴ LPTA, aprovada pelo Decreto-Lei n.º 267/85 de 16 de Julho e revogada pelo atual CPTA aprovado pela Lei n.º 15/2002 de 22 de Fevereiro.

¹²⁵ PEREIRA DA SILVA, Vasco em “*Em Busca do Ato Administrativo Perdido*”, Coimbra Editora, 1996, p. 668.

¹²⁶ Conforme por todos, VIEIRA DE ANDRADE, J.C., em “*Em Defesa do recurso hierárquico - Anotação ao Acórdão n.º 499/96 do Tribunal Constitucional*” em: Cadernos de Justiça Administrativa, n.º 0 Novembro/Dezembro, 1996, p. 13 e ss. Com efeito, o entendimento claramente maioritário estribou-se na seguinte argumentação: “O atual artigo 268.º, n.º 4, da CRP, consagra o direito dos administrados ao recurso contencioso de todos os atos administrativos que lesem os seus direitos ou interesses legalmente protegidos. Tal normativo constitui um corolário, no âmbito do contencioso administrativo, do princípio geral, enunciado no n.º 1 do artigo 20.º da CRP, do direito dos cidadãos a aceder aos tribunais para defesa dos seus direitos e interesses legalmente protegidos. Este direito, pese embora não englobado no Título II da Parte I da CRP, destinado aos «direitos, liberdades e garantias» é, inquestionavelmente, um direito análogo a estes, uma vez que constitui a primordial garantia da consagração prática de todos os direitos e liberdades, pelo que, por força do disposto no art.

Estes entendimentos obrigam-nos a concordar com a posição sustentada por VIEIRA DE ANDRADE, quando afirma que o “...exercício dos direitos fundamentais no espaço, no tempo e no modo, só será muitas vezes (inteiramente) eficaz se houver medidas concretas que, desenvolvendo a norma constitucional, disciplinem o uso, previnam o conflito ou proíbam o abuso e a violação de direitos. Essa necessidade prática (que não se deve confundir com uma necessidade jurídica) é particularmente notória quando se trata de efetivar direitos em que predomina o aspeto institucional, mas pode ser referida à generalidade dos direitos fundamentais. Nestes casos, as leis são leis regula (menta) doras (leis de organização), que organizam e disciplinam a boa execução dos preceitos constitucionais e que, com essa finalidade, poderão, quando muito, estabelecer condicionamentos ao exercício dos direitos. A sua intenção não é restringir, mas, pelo contrário, assegurar praticamente e fortalecer o direito fundamental constitucionalmente declarado...”¹²⁷.

Ora, nestes termos, parece que a Constituição através dos artigos 268.º, n.º 4, 114.º, 205.º e ss., 266.º e 267.º, não impede o exercício do direito de impugnação contenciosa de atos lesivos¹²⁸, aliás, ao invés, constitui uma medida que visa perfectibilizar a tutela judicial, através do afastamento da possibilidade de acesso aos tribunais quando ele é desnecessário.

Na sequência do exposto acreditamos que a garantia do recurso contencioso, face à redação dada ao citado artigo da CRP, está, na verdade, evidenciada no conceito da “*lesão das posições subjetivas dos particulares*” entendido à luz da tese que reconhece que tal alteração da Constituição tem, de facto, implicações práticas ao nível do contencioso administrativo¹²⁹.

Assim, somos da opinião, no que toca à aferição da recorribilidade contenciosa de um determinado ato administrativo, que importa não adotar um critério formal-processual (que considere fundamentalmente a função do ato em relação ao ato final), mas antes, um critério no qual releve a idoneidade de que se revista tal ato para lesar ou não posições subjetivas dos particulares legalmente protegidas¹³⁰.

17.º da CRP, que prevê que “o regime dos direitos, liberdades e garantias aplica-se aos enunciados no título II e aos direitos fundamentais de natureza análoga”, o direito de acesso aos tribunais está sujeito ao disposto no n.º 2 do artigo 18.º que estipula que “a lei só pode restringir os direitos, liberdades e garantias nos casos expressamente previstos na Constituição, devendo as restrições limitar-se ao necessário para salvaguardar outros direitos ou interesses constitucionalmente protegidos”.

¹²⁷ VIEIRA DE ANDRADE, J.C., em “*Os direitos fundamentais na Constituição Portuguesa de 1976*”, Almedina 1987, p. 226 e ss.

¹²⁸ Nessa medida, atos lesivos para efeitos do artigo 268.º, n.º 4, da CRP deverão considerar-se apenas aqueles que sejam aptos a produzir efeitos negativos na esfera jurídica dos particulares, quando estes efeitos não possam ser afastados por meios administrativos.

¹²⁹ SANTOS BOTELHO, J.M., em “*Contencioso Administrativo – Anotado – Comentado – Jurisprudência*”, Almedina 2002, p. 223 e ss e 318 a 320.

¹³⁰ Esta ideia de centrar a questão na lesão das posições subjetivas já tinha sido defendida por ROGÉRIO SOARES, pese embora este o tenha feito mais ao nível do que se deveria qualificar como sendo ato administrativo e atos da Administração, do que numa perspetiva contenciosa, ou seja, para efeitos de se aferir a

Como alguma da nossa jurisprudência já salientou, pretendeu-se consagrar na CRP a recorribilidade de todos os atos lesivos dos direitos ou interesses legalmente protegidos dos particulares, posição que já era defendida por JORGE MIRANDA¹³¹, ainda que sem aludir à exclusão da referência à definitividade e executoriedade dos atos.

Por todo o exposto, somos forçados a não concordar na íntegra, com a opinião do professor FREITAS DA ROCHA, quando considera que o critério da definitividade horizontal é o único a ser apreciado pelo Tribunal. Consideramos sim, e à semelhança do Tribunal Constitucional¹³², que o critério passou a ser o da lesividade de direitos ou interesses legalmente protegidos, e se o alegado ato tributário em questão não possuir tal efeito sobre as posições subjetivas dos particulares em causa, ou seja, o da lesividade, estaremos aí sim, na presença de um ato não suscetível de impugnação jurisdicional¹³³.

e) Atos de primeiro grau e atos de segundo grau. Os atos de primeiro grau incorporam a primeira pronúncia decisória da AT sobre determinada questão, ou seja, a primeira apreciação da situação de facto e de direito. Diferentemente, os atos de segundo grau são a reapreciação de uma questão, o que quer dizer que estes atos são proferidos em sede de procedimentos recursivos ou impugnatórios como as reclamações ou os recursos, onde o contribuinte solicita ao órgão administrativo a reapreciação de uma decisão anterior.

f) Atos expressos e atos tácitos. Esta classificação torna-se importante porque incorpora o modo como o órgão decisor (AT) manifesta a sua vontade. A decisão é expressa quando a AT exterioriza o seu querer através de um comportamento que revela inequivocamente um determinado sentido decisório, seja ele positivo ou negativo¹³⁴. Mas existem outras situações em que a AT infelizmente, se abstém de responder de forma expressa. Porém essa falta de resposta expressa, e por força das garantias dos contribuintes, origina uma decisão tácita. Embora em abstrato várias situações possam ser originadas pela decisão tácita, a verdade é que em matéria tributária o exemplo mais significativo é revelado pelo

recorribilidade dos atos.

¹³¹ JORGE MIRANDA, em “*Um Projeto de Revisão Constitucional*”, Coimbra Editora, 1980.

¹³² O TC salienta a este respeito que “É certo que, após a revisão constitucional de 1989, o critério de seleção dos atos administrativos que se consideram contenciosamente impugnáveis deixou de assentar nas características da definitividade e da executoriedade do ato, para passar a determinar-se pela capacidade de o ato em causa lesar direitos ou interesses legalmente protegidos”. Para maiores desenvolvimentos, v. Ac. TC, Processo n.º 379/02 1ª Secção. Relator: Conselheiro Pamplona de Oliveira.

¹³³ Note-se que só deve abrir-se a via contenciosa quando o recorrente sofra uma lesão atual e efetiva da sua esfera jurídica provocada pela emissão de um ato administrativo, sendo que só haverá lesão atual, em termos constitucionalmente relevantes, se o recorrente puder retirar alguma utilidade do provimento do recurso, se da anulação do ato recorrido resultar o desaparecimento daquela lesão. No sentido de impor que a lesão terá de ser efetiva e atual relativamente às posições subjetivas do recorrente e que não basta a potencialidade dessa lesão tem sido a jurisprudência constante do STA (cf., entre outros, Acs. de 20/02/2002 - Proc. n.º 44.194, de 22/10/2002 - Proc. n.º 755/02, de 24/10/2002 - Proc. n.º 820/02, de 05/11/2002 - Proc. n.º 1468/02, de 14/01/2003 - Proc. n.º 535/02, de 05/11/2003 - Proc. n.º 1483/03, de 27/01/2004 - Proc. n.º 1956/03 todos in: «www.dgsi.pt/jsta») e bem assim na doutrina (cf. Rogério E. Soares, in: loc. cit., pág. 34; José Cândido Pinho in: “Breve ensaio sobre a competência hierárquica” pág. 60).

¹³⁴ Essa decisão expressa materializa-se através das respostas expressas aos pedidos dos contribuintes, por exemplo através do deferimento ou indeferimento expresso de uma reclamação.

silêncio em face de uma pretensão apresentada pelo contribuinte.

Numa tentativa constitucional de garantias dos contribuintes, o legislador tributário viu-se obrigado a qualificar o *silêncio* da AT, atribuindo-lhe a regra do indeferimento tácito¹³⁵.

g) *Atos vinculados e atos discricionários*. Neste tipo de classificação, define-se a relação que se estabelece entre a norma e o ato administrativo propriamente dito, que procede à aplicação ao caso concreto. Neste segmento encontramos duas hipóteses:

Se por um lado e em certas circunstâncias, o legislador tributário fixa, em termos absolutos, completos e exaustivos¹³⁶, todos os pressupostos de aplicação da norma ao caso concreto, restando à AT a sua aplicação sem a mínima possibilidade de conformação de conteúdo.

Noutras situações, o legislador traça apenas a moldura geral de aplicação da norma ao caso concreto, delineando os aspetos essenciais do regime jurídico, colocando nas mãos da AT uma margem decisória no momento da sua aplicação, dando-lhe assim a chamada discricionariedade. No entanto, e como sublinha CHARNECA CONDESSO, “não haverá nunca uma discricionariedade livre, mas tão-só uma discricionariedade funcional”¹³⁷.

Nestes casos a AT não só aplica a lei como goza de uma verdadeira autoridade na escolha e seleção, aliás como ensinou MARCELLO CAETANO, “o qual pode e deve escolher o procedimento a adotar em cada caso como mais ajustado à realização do interesse público protegido pela norma que o confere”¹³⁸.

Os exemplos de situações de discricionariedade tributária são enormes na nossa legislação tributária e podem identificar-se sempre e quando o legislador use nas previsões normativas frases com as palavras “*pode*”, “*pode conceder*”, “*pode aplicar*”, etc...¹³⁹

Em resumo, a vinculação e a discricionariedade são duas formas típicas de que a lei se serve para modelar a atividade da AT. Consoante essa atividade esteja regulada pela lei ou seja entregue ao critério do respetivo titular, deixando-lhe a liberdade do procedimento a adotar no caso concreto, estaremos assim perante um poder vinculado ou, pelo contrário, um poder discricionário¹⁴⁰.

¹³⁵ A ausência de resposta num determinado prazo fixado na lei a uma petição ou a um pedido determinado, faz presumir a sua não procedência (cf. artigo 57.º, n.º 5 da LGT). O mesmo acontece na ausência de resposta a uma reclamação graciosa, que, para efeitos de impugnação judicial, o *silêncio* da AT faz presumir, também, o seu indeferimento (cf. artigo 106.º CPPT).

¹³⁶ É o que acontece, por exemplo, no caso do artigo 68.º CIRS, onde o legislador não deixa margens para dúvidas nem mesmo margens de opção, logo a conduta do agente aplicador é absolutamente vinculada.

¹³⁷ CHARNECA CONDESSO, J.M, em “*Discricionariedade da Administração Fiscal*”, Revista Julgar, n.º 15, Coimbra Editora, 2011, p. 151.

¹³⁸ Para maiores desenvolvimentos, v. MARCELLO CAETANO, em “*Manual de Direito Administrativo*”, vol. I, Almedina, 1991, p. 213 e ss.; FREITAS DO AMARAL, Diogo, em “*Curso de Direito Administrativo, vol. II*”, Almedina, 2001, p. 73 e ss.

¹³⁹ Como exemplo, v. o artigo 196.º, n.º 4 do CPPT, onde se lê “O pagamento em prestações pode ser autorizado ...”. (Anterior n.º 5 - Redação dada pela Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro);

¹⁴⁰ Importa, no entanto e em bom rigor, deixar claro que não existem atos totalmente vinculados, nem atos totalmente discricionários. Os atos administrativos são sempre o resultado de uma mistura ou combinação, em

No entanto esta distinção assume uma crucial importância no âmbito do controlo judicial, já que, e como é sabido, os atos discricionários escapam a esse controlo¹⁴¹, não podendo os tribunais sindicar a oportunidade ou a conveniência da AT, limitando-se a exercer o controlo de legalidade.

h) Atos válidos e Atos inválidos. Atos eficazes e Atos ineficazes. Nesta classificação analisa-se a conformidade ou não dos atos praticados pela AT com o ordenamento jurídico. Como preleciona FREITAS DO AMARAL, em direito administrativo, “a validade é a aptidão intrínseca do ato administrativo para produzir os efeitos jurídicos correspondentes ao tipo legal a que pertence, em consequência da sua conformidade com a ordem jurídica”¹⁴². Ora se um ato tributário cumprir todos os requisitos exigidos pelo ordenamento jurídico para que possa estar apto, respeitando as prescrições das normas superiores que o enquadram, diz-se que se está na presença de um ato válido. Pelo contrário, a invalidade de um ato, será a inaptidão intrínseca para a produção de efeitos, decorrente de uma ofensa à ordem jurídica, ou seja, a violação das prescrições normativas que o fundamentam.

Por força do regime da ilegalidade, que será analisado mais afincadamente adiante, a consequência para atos ilegais ou inválidos é, em regra, a anulabilidade, embora nos casos mais graves, se determine a nulidade.

Em ambas as situações (anulação ou declaração de nulidade), a invalidação do ato pelo órgão competente terá efeitos retroativos, retirando-se o ato do ordenamento desde a sua entrada em vigor, o que implicará a restituição de tudo quanto haja sido prestado.

Contudo os conceitos de validade e invalidade não se confundem com os conceitos de eficácia e ineficácia, pois, apesar de válido, o ato praticado pela AT pode ainda não estar apto a desencadear em concreto os efeitos jurídicos que lhe são inerentes, faltando-lhe a verificação de um requisito de eficácia, nomeadamente a publicação ou a notificação ao interessado, consoante os casos.

Assim, FREITAS DO AMARAL assume que o conceito de eficácia é “a efetiva produção de efeitos jurídicos pelo ato, a projeção na realidade da vida dos efeitos jurídicos que integram o conteúdo desse mesmo ato, ao par que a ineficácia será, por seu turno, o fenómeno da não

doses variadas, entre o exercício de poderes vinculados e o exercício de poderes discricionários.

¹⁴¹ O contencioso tributário além de ser um contencioso pleno apresenta-se também como um contencioso de legalidade, isto é, é um contencioso no qual se discute a legalidade de um ato, ficando de fora do seu âmbito as questões atinentes de mérito e oportunidade de atuação administrativa, naqueles casos em que esta não é exclusivamente vinculada, ou seja, nos casos em que o legislador confere cláusulas de discricionariedade à AT. Nessas situações o Tribunal deve abster-se de se debruçar sobre as atuações insindicáveis. Para maiores desenvolvimentos, v. Parte I, Capítulo I, Tema 1.3 desta tese e FREITAS DA ROCHA, Joaquim, em “*Lições de Procedimento e de Processo Tributário*”, 4.ª Edição, Coimbra Editora 2011, p. 239 e ss.

¹⁴² FREITAS DO AMARAL, Diogo, em “*Curso de Direito Administrativo*”, Vol. II, 2.ª Edição, Almedina 2011, p. 381 e ss.

produção de efeitos, num dado momento, qualquer que seja a sua causa”¹⁴³.

Do exposto até aqui, já nos é possível retirar algumas conclusões, nomeadamente no que toca ao sistema fiscal português, à atividade da AT e ao próprio ato tributário em questão, inserido diariamente em centenas de procedimentos tributários no nosso país.

Efetivamente, a atividade da AT tem hoje em dia um enorme impacto na vida dos contribuintes, os impostos têm hoje um enorme impacto na vida dos contribuintes.

Nesse sentido e com base na Lei Fundamental, o legislador deve, cada vez com maior afinco, clarificar as garantias dos administrados, garantido a celeridade, previsibilidade, plenitude e efetividade do contencioso tributário, assim como tem acontecido nos últimos anos no contencioso administrativo.

Pelo exposto e à semelhança do que acontece no contencioso administrativo (conforme veremos adiante), parece que deixou de ter importância jurídica o facto de um ato ser ou não “definitivo e executório”, mas sim se o ato é ou não lesivo, tudo se reconduzindo, em última análise, aos efeitos do ato de que se tenciona recorrer.

Nestes termos, a questão da ilegalidade do ato tributário intermédio não pode ser apreciada sem se chamar à colação a temática da lesividade.

¹⁴³ FEITAS DO AMARAL, Diogo, em “*Curso de Direito Administrativo*”, Vol. II, 2.ª Edição, Almedina 2011, p. 381 e ss.

Parte II

Da Ilegalidade do Ato Tributário Intermédio

Capítulo I

O Ato Tributário Intermédio

1.1 Considerações Gerais: As Orientações Genéricas e o Direito Comparado

Depois desta parte introdutória a temáticas relevantes ao nosso estudo, cumpre-se agora analisar com maior desenvolvimento o ato tributário intermédio e a sua ilegalidade.

Neste sentido, o ato tributário intermédio, será, numa conceção simplista, o oposto de ato tributário definitivo.

Por essa ordem de ideias e conforme já foi analisado, se um ato definitivo é o ato decisório concludente de um procedimento, os atos intermédios serão todos os atos que, no seu conjunto, integrados numa cadeia ampla e sequencial, protagonizam o procedimento tributário.

Ao analisarmos estes conceitos podemos tirar uma primeira conclusão: a de que os atos tributários intermédios parecem não fixar de um modo último, efeitos na esfera jurídica dos sujeitos passivos.

No entanto, não podemos deixar de analisar outras situações de atos também intermédios, que, configuram verdadeiros atos fixadores de efeitos.

Nesse contexto e com base no regime dos atos destacáveis¹⁴⁴, levanta-se a questão de saber se tanto as informações vinculativas, previstas no artigo 68.º da LGT e 57.º do CPPT, como as orientações genéricas, previstas no artigo 68-A da LGT e artigo 55.º do CPPT, podem ou não ser autonomamente impugnáveis, ou se pelo contrário a sua impugnação só poderá ocorrer aquando da notificação do ato final definitivo do procedimento, cujo conteúdo de resto foi por si modelado de forma decisiva?

No ordenamento Espanhol existe uma figura de certo modo paralela, provavelmente na qual a nossa se inspirou, designada de *consulta tributaria*¹⁴⁵, destinada a efeitos semelhantes aos da nossa informação vinculativa, e que se encontra prevista nos artigos 88.º e 89.º da Ley General Tributaria.

Parece que no ordenamento vizinho, a doutrina tradicional tem negado a impugnabilidade das

¹⁴⁴ Atos destacáveis são atos que inseridos num procedimento, produzem autonomamente efeitos externos. Para maiores desenvolvimentos sobre os atos destacáveis, v. Parte II, Capítulo 2, Tema 2.2.2.

¹⁴⁵ À semelhança da página da AT Portuguesa, também o Governo Espanhol publica na página da Agencia Tributaria as chamadas consultas tributárias gerais e vinculativas. Para maiores desenvolvimentos v, em «http://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio_es_ES/La_Agencia_Tributaria/Normativa/Consultas/Consultas.shtml».

consultas tributarias vinculantes, não tanto pela questão de serem ou não atos tributários, mas antes pelo facto de considerarem que a tarefa dos tribunais não é a de proceder a interpretações em abstrato e com carácter preventivo, mas antes a de julgar litígios já existentes¹⁴⁶.

No Chile, a doutrina tem aprofundado esta matéria no sentido de admitir que a distinção entre ato intermédio e decisório tem bastante importância no direito e nas garantidas dos administrados, nomeadamente porque consideram que os atos intermédios devem ser passíveis de impugnação sempre e quando os mesmos determinem a impossibilidade de continuar com o procedimento ou caso produzam indefinição. A jurisprudência faz essa distinção, nomeadamente nos casos de proteção dos administrados contra atos da Administração ilegais¹⁴⁷.

Pelo contrário, na Itália existe um consenso no sentido em que as circulares interpretativas não vinculam os sujeitos passivos, nem os tribunais, nem a própria administração, “tendo o mesmo valor que as opiniões da doutrina e os precedentes jurisprudenciais”¹⁴⁸.

Já na Alemanha, a maior parte da doutrina fiscal não reconhecia efeito vinculativo às circulares, posição que tem vindo a alterar-se lentamente, no Direito Fiscal, sob grande influência da jurisprudência do BFH¹⁴⁹.

¹⁴⁶ Neste sentido, v. o LASARTE ÁLVAREZ, Javier; ABAD FERNÁNDEZ, Mariano, em “*Manual General de Derecho Financiero, Tomo II: Derecho Tributario – Parte General*”, 2.ª Edição, Editorial Comares 1997, p. 315 e 316.

¹⁴⁷ Para maiores desenvolvimentos ver o artigo “*Actos intermedios y recurso de protección ambiental*”, de **Juan Pablo Leppe Guzmán**; Revista de Derecho de la Pontificia Universidad Católica de Valparaíso, no. 4 Valparaíso dic. 2013, versión On-line ISSN 0718-6851.

“Una clasificación que ha cobrado especial fuerza en el Derecho administrativo es la que distingue entre atos administrativos de dos categorías: intermedios, preparatorios, trámite o de mero trámite; y decisorios, de término, resolutorios o terminales. No obstante lo cual, son contados los autores nacionales que han abordado la clasificación con alguna profundidad.

Antes de la promulgación de la Ley Nº 19.880, que establece Bases de los procedimientos administrativos que rigen los atos de los órganos de la Administración del Estado, Silva Cimma definía los “atos de trámite” como “las providencias administrativas que la Administración debe disponer para mejor resolver un asunto de su competencia, materia respecto de la cual en nuestro país debe tenerse presente la norma del artículo 8, inciso 2º de la Ley Nº 18.575 de 1986, ya citada, en cuanto ordena que los procedimientos administrativos deben ser “ágiles y expeditos”.

Una vez en vigor la citada ley de procedimientos y a la luz de sus normas, Rojas propuso la definición que sigue: “los atos trámite son presupuesto de la decisión de fondo. Son atos previos a la resolución que ordenan el procedimiento, como son, por ejemplo: los atos de incoación, de instrucción, comunicaciones, notificaciones. No son impugnables en sede administrativa, salvo que determinen la imposibilidad de continuar el procedimiento o produzcan indefensión”.

El legislador por su parte se ha valido de la clasificación referida, inter alia, para articular una definición de procedimiento administrativo, para regular la impugnabilidad de los atos emanados de la Administración del Estado en el marco del procedimiento ordinario y al señalar las exigencias que debe satisfacer un ato de término. Los jueces de los tribunales superiores de justicia a su vez, han venido distinguiendo entre atos de trámite y decisorios al resolver recursos de protección incoados en relación con atos de la Administración supuestamente ilegales. Atos que emanan de organismos con competencia ambiental y que se dictan en el marco del procedimiento administrativo de evaluación ambiental”.

¹⁴⁸ PAULA DOURADO, Ana, em “*O Princípio da Legalidade Fiscal – Tipicidade, conceitos jurídicos indeterminados e margem de livre apreciação*”, Almedina 2014, p. 726, nota de rodapé.

¹⁴⁹ Efetivamente, os princípios da praticabilidade, da igualdade e de uma progressiva densificação normativa assegurando em cascata o princípio da legalidade têm justificado a acertada posição por parte do Supremo Tribunal Financeiro alemão em relação ao reconhecimento da vinculatividade das circulares tipificantes. Apesar

Por fim, tanto nos EUA como nos Países Baixos as circulares (*Rullings*) são observadas como se fossem vinculativas, com base no precedente ou nas expectativas legítimas e são normalmente publicadas¹⁵⁰.

Em Portugal, a questão não é unânime.

Ao analisarmos uma panorâmica geral da principal doutrina portuguesa, verificamos que existe hoje uma ideia tradicional transversal: as orientações genéricas têm pouca relevância jurídica. No entanto, em 1959, talvez fruto do início da reforma fiscal, o discurso meta-circular parecia outro¹⁵¹.

Atualmente e segundo SOARES MARTÍNEZ, “o que vincula os cidadãos são os preceitos legais”, “os cidadãos (e os tribunais) não estão obrigados a seguir a interpretação do Ministro, do Subsecretário, do Diretor -Geral”¹⁵².

Para LOPES DE SOUSA, “a informação vinculativa não se destina a produzir, por si mesma, efeitos numa situação individual e concreta, produzindo efeitos apenas perante a própria administração tributária (...)”. O autor termina concluindo que “as informações vinculativas não constituem atos administrativos, à face da definição que dele é dada no artigo 120.º CPA, sendo insuscetíveis de ser impugnadas contenciosamente”¹⁵³.

No entanto, DUARTE MORAIS acentua um importante ponto de interesse, “o contribuinte acaba por se conformar as mais das vezes”, “por razões meramente pragmáticas de evitar litígios e seus custos” e que “quem acaba por fazer suas tais orientações não são apenas os órgãos inferiores da Administração fiscal (...) mas sim os contribuintes aos quais cabe hoje realizar a generalidade das funções tradicionalmente designadas por lançamento do imposto, aplicando a lei à sua situação concreta”¹⁵⁴.

Recentemente, também PAULA DOURADO¹⁵⁵ se dedicou ao tema, tento sustentado, ao contrário da restante doutrina tradicional que as orientações genéricas são atos com

de atualmente se jurisprudência constante, os argumentos invocados pelo tribunal não são totalmente coerentes. Para maiores desenvolvimentos v. PAULA DOURADO, Ana, em “*O Princípio da Legalidade Fiscal – Tipicidade, conceitos jurídicos indeterminados e margem de livre apreciação*”, Almedina 2014, p. 727.

¹⁵⁰ PAULA DOURADO, Ana, em “*O Princípio da Legalidade Fiscal – Tipicidade, conceitos jurídicos indeterminados e margem de livre apreciação*”, Almedina 2014, p. 726.

¹⁵¹ Já a circular n.º 29/59, de 17 de Dezembro, publicada no Boletim da DGCI, 1959, vinha dizer que “muitas dessas instruções transcendem aquele simples aspeto interno dos serviços, na medida em que respeitam diretamente às obrigações e direitos dos próprios contribuintes. Passam, assim, automaticamente, a ter também uma poderosa projeção externa”.

¹⁵² SOARES MARTÍNEZ, Pedro, em “Direito Fiscal”, Almedina, Reimpressão 2003, p. 150. O artigo passou a ser o 148.º do novo CPA, aprovado pelo DL n.º 4/2015, de 07 de Janeiro.

¹⁵³ LOPES DE SOUSA, Jorge, em “*Código de Procedimento e de Processo Tributário, Anotado e Comentado*”, Vol. I, 6.ª Edição, Áreas Editora 2011, p. 497.

¹⁵⁴ DUARTE MORAIS, Rui, em “*Imputação de Lucros de Sociedades não Residentes Sujeitas a um Regime Fiscal Privilegiado*”, Coimbra Editora 2007, p. 254-255.

¹⁵⁵ PAULA DOURADO, Ana, em “*O Princípio da Legalidade Fiscal – Tipicidade, conceitos jurídicos indeterminados e margem de livre apreciação*”, Almedina 2014, p. 708 e ss.

características para regulamentares, vinculativas para os contribuintes e para os tribunais.

Igualmente LEMOS PINTO chega à conclusão de que as orientações genéricas da Administração fiscal são vinculativas para os particulares e que “só aparentemente é que o seu alcance é meramente interno”¹⁵⁶.

Apesar da doutrina divergente, foi SALDANHA SANCHES que mais profundamente refletiu sobre as orientações genéricas da AT. Além das referências feitas nos seus manuais, dedicou-lhes doze páginas da sua dissertação de doutoramento (1995).

Para o professor as orientações genéricas “tendem cada vez mais a conter orientações sobre os comportamentos que deverão ter os particulares (...). Em vez de documentos internos da Administração com efeitos indiretos sobre os particulares, passam a dirigir-se diretamente a estes, dispondo sobre os deveres que, na opinião da Administração, as leis lhes impõem”¹⁵⁷.

Estamos em crer que a posição exposta pelo professor SALDANHA SANCHES, apesar de controversia, será com certeza a que mais garante os direitos dos contribuintes, no âmbito da tutela plena e efetiva.

Tomando como ponto de partida esta posição, nunca descurando outras, vamos tentar desenvolver a temática, numa tentativa de comprovar a possível eficácia externa das orientações genéricas, enquanto atos tributários intermédios, assim como, no âmbito da sua ilegalidade, a própria impugnação autónoma de tais atos.

1.2 As Orientações Genéricas

1.2.1 Enquanto Atos Tributários Intermédios

Como ensina LOPES DE SOUSA, “Orientações genéricas, para efeitos do disposto no artigo 131º, nº 3 do CPPT, são atos do poder de direção típico da relação de hierarquia administrativa, os quais dão a faculdade de emanar circulares interpretativas, ou seja, instruções gerais, vinculativas, dirigidas aos órgãos da administração tributária, funcionários e agentes subalternos, acerca do sentido em que devem – mediante interpretação ou integração – entender-se as normas e princípios jurídicos que, no âmbito do exercício das suas funções, lhes caiba aplicar”¹⁵⁸.

Analisando a posição de LOPES DE SOUSA, verificamos que a mesma vai de encontro com

¹⁵⁶ Para maiores desenvolvimentos, v. LEMOS PINTO, Mário Jorge, em “*Impugnação de Normas e Ilegalidade por Omissão*”, Coimbra Editora 2008, p. 183-184.

¹⁵⁷ SALDANHA SANCHEZ, J.L., em “*A Quantificação da Obrigação Tributária: Deveres de Cooperação, Auto Avaliação e Avaliação Administrativa*”, 2.ª Edição, Lex Lisboa 2000, p. 156.

¹⁵⁸ LOPES DE SOUSA, Jorge, em “*Código de Procedimento e de Processo Tributário, Anotado e Comentado*”, Vol. II, 6.ª Edição, Áreas Editora 2011, p. 415.

a posição do legislador, ao vincular a AT, aditando o artigo 68.º-A à LGT¹⁵⁹. O artigo 68.º-A refere que é a AT que está vinculada a essas orientações genéricas, não sendo as mesmas invocáveis retroativamente aos contribuintes.

Uma novidade aditada pela Lei n.º 83-C/2013 de 31 de Dezembro¹⁶⁰ foi o n.º 4 do artigo 68.º-A da LGT, onde se lê que “A administração tributária deve rever as orientações genéricas referidas no n.º 1 atendendo, nomeadamente, à jurisprudência dos tribunais superiores”¹⁶¹. Em relação a este n.º 4 ficam algumas dúvidas: a jurisprudência dos tribunais superiores é lei, aliás, aos tribunais não cabe aplicar a lei? Não devia ser o nosso legislador a clarificar as questões dúbias da nossa legislação?

Voltando à temática que ora nos interessa, já verificámos que a administração pode emitir orientações genéricas, dirigidas aos seus serviços e relativas à interpretação e aplicação das normas tributárias.

O CPPT no seu artigo 55.º, atribui a competência para a emissão de tais orientações ao dirigente máximo do serviço ou quem exercer a sua competência, sendo exclusivamente as emitidas por estes as que vinculam os serviços.

Essa vinculação implica que, mesmo que após o momento da ocorrência do facto tributário, a administração tributária venha a considerar ilegal uma determinada interpretação da lei, tem de aplicá-la aos casos concretos que tenham ocorrido durante o período de tempo em que ela tenha vigorado, por força de uma orientação genérica.

Desta aplicação facilmente se entende que, se sacrifica o princípio da legalidade (a administração deixa de aplicar a nova interpretação, que passou a considerar-se como sendo a legal), para salvaguardar os princípios da igualdade e da boa-fé.

Pelo exposto ao longo deste trabalho não restam dúvidas sobre a natureza das orientações genéricas. São realmente atos tributários. No entanto, a dúvida que persiste é a de saber se são atos internos com eficácia interna ou atos internos com eficácia externa?

¹⁵⁹ O artigo 68.º-A foi aditado pela Lei n.º 64-A/2008, de 31 de Dezembro, que entrou em vigor em 01-01-2009, nos termos do seu artigo 174.º. No entanto, já a redação inicial da LGT previa a vinculação da administração tributária pelas orientações genéricas constantes de circulares, regulamentos ou instrumentos de idêntica natureza, emitidas sobre a interpretação das normas tributárias que estivessem em vigor no momento do facto tributário (antigo artigo 68.º, n.º 4, al.a) LGT, 1ª versão (DL n.º 398/98, de 17/12).

¹⁶⁰ Orçamento de Estado de 2014, aprovado pela Lei n.º 83-C/2013 de 31 de Dezembro.

¹⁶¹ Por força dessa alteração legislativa, as circulares, regulamentos ou instrumentos de idêntica natureza emanados pela AT e que visem a uniformização da interpretação e da aplicação das normas tributárias, passam a ser revistas de forma a se conformarem com a jurisprudência dos tribunais superiores, ou seja, sempre que os tribunais superiores interpretarem as normas fiscais num determinado sentido, a AT terá de alterar as respetivas orientações genéricas que garantam a sua conformidade com aquela interpretação, o que terá repercussão direta e imediata em atos tributários futuros, independentemente de alteração legislativa sobre a matéria, pois serão atos tributários praticados em conformidade com jurisprudência.

Muitos são os que consideram as orientações genéricas como atos internos, atentos talvez à terminologia que enunciam, e, como atos internos, insuscetíveis de impugnação autónoma. No entanto, é de relembrar, que apesar de muitos, nem todos partilham dessa opinião, senão vejamos a posição da APAJ, enquanto recorrente no processo contra o Ministério das Finanças e da Administração Pública.

A APAJ defende, e passamos a citar “a impugnabilidade da Circular dizendo que as instruções são diretamente dirigidas aos administrados (enquanto sujeitos obrigados ao seu cumprimento) e lateralmente aos seus inferiores hierárquicos (em relação ao autor do ato) em funções dentro da mesma estrutura administrativa, (...), que apesar de o conteúdo do ato revelar um carácter geral quanto aos seus destinatários, não deixa de ter natureza de um ato administrativo; que apesar de consubstanciar uma aparente natureza interna (atenta a terminologia que enuncia), e nessa medida ser considerado um ato interno, não deixará de ser um ato administrativo lesivo de direitos e interesses legalmente protegidos, podendo os titulares desses direitos/interesses, que resultaram ofendidos com a emanação do ato impugnado, impugná-lo. E acrescenta que, “a situação sempre deverá ser interpretada em função do princípio *pro actione*, consagrado no artigo 7.º do CPTA, para que não resulte excluída de tutela judicial efetiva uma situação realmente merecedora”¹⁶².

No mesmo sentido, e com base na opinião de SALDANHA SANCHES, ao admitir que “Em vez de documentos internos da Administração com efeitos indiretos sobre os particulares, passam a dirigir-se diretamente a estes, dispondo sobre os deveres que, na opinião da Administração, as leis lhes impõem. O que também contribui para as tornar muito numerosas”¹⁶³, somos da opinião que efetivamente as orientações genéricas, enquanto atos tributários intermédios e internos, podem ter realmente eficácia externa.

1.2.2 Enquanto Verdadeiras Fontes de Direito

A prestação de informações vinculativas ou orientações genéricas pela administração tributária, conforme ensina SÉRGIO VASQUES “tem hoje uma importância claramente maior que há vinte ou trinta anos atrás, na época em que surgiram estes mecanismos nos sistemas fiscais modernos. É assim por força de um conjunto de fatores, uns mais imediatos que outros”¹⁶⁴.

Proliferaram na Administração Pública e, particularmente na AT, as circulares, os ofícios circulados e as instruções e tais comandos normativos, por vezes impropriamente apelidados de "direito circular" ou "direito circulado", constituem, na opinião de alguma doutrina e

¹⁶² Acórdão do TCA Norte, Processo n.º 994/10.8BEAVR, de 14-01-2011.

¹⁶³ SALDANHA SANCHES, J.L., em “*A Quantificação da Obrigação Tributária*”, Dissertação de Doutoramento, 2.ª Edição, Lex Lisboa 2000, p. 156 e ss.

¹⁶⁴ SÉRGIO VASQUES, em Boletim de “*Ciência e Técnica Fiscal*”, n.º 397, Direção - Geral dos Impostos, Janeiro -Março de 2000, Lisboa, Ministério das Finanças, p. 108.

jurisprudência, resoluções meramente administrativas, de carácter geral e abstrato.

Chegados aqui, coloca-se a questão de saber se estamos ou não perante verdadeiras normas jurídicas, perante uma verdadeira fonte de direito.

Como refere PAULA DOURADO, “Os regulamentos e as circulares tipificantes começam a multiplicar-se em Portugal, (...)”¹⁶⁵, o que nos suscita de todo incompreensível, uma vez que só deveriam ser aceites na Administração Pública, *maxime* na AT, com alguma moderação e face a alguma incompreensão das leis fiscais e à sua propagação.

No entanto, a verdade é que muitas vezes nos deparamos com leis fiscais descoordenadas entre si e cuja técnica legislativa passa ao lado de princípios elementares do direito. A pressa do legislador sobrepõe-se à técnica jurídica. Depois surgem as circulares e os ofícios circulados, algumas vezes quase tão extensos como a lei interpretada, circulares interpretativas que, por vezes, ultrapassam a própria lei, desvirtuando-a.

Ao analisarmos as orientações genéricas e a sua força legal, é sabido que eficácia dos atos legislativos depende da sua publicação no Diário da República, conforme consta dos artigos 1º e 2º da Lei nº 74/98, de 11 de Novembro¹⁶⁶.

Sendo certo que, do elenco dos atos legislativos e atos de conteúdo genérico constantes do diploma legal citado não constam as circulares administrativas, e ao que parece a falta de publicação, no jornal oficial, retira-lhes o dever do conhecimento pelos cidadãos, o certo é que, se por um lado o princípio da colaboração da administração tributária com os particulares, enunciado no artigo 59.º da LGT, exige que aquela dê publicidade às orientações genéricas que tiverem sido dadas aos serviços, relativas à interpretação das normas tributárias¹⁶⁷, por outro, o princípio da administração aberta e da transparência da administração, consagrado no artigo 17.º do CPA¹⁶⁸, prevê o direito dos cidadãos em saber o que pensa a Administração Pública sobre a forma de cumprimento da lei.

Nesta mesma ordem de pensamento, o artigo 56.º do CPPT vai mais longe na concretização do direito dos contribuintes ao conhecimento do teor das orientações genéricas, impondo que sejam constituídas bases de dados das mesmas, com atualização permanente, possibilitando assim o acesso direto dos contribuintes¹⁶⁹.

¹⁶⁵ Para maiores desenvolvimentos, v. PAULA DOURADO, Ana, em “*O Princípio da Legalidade Fiscal – Tipicidade, conceitos jurídicos indeterminados e margem de livre apreciação*”, Almedina 2014, p. 710.

¹⁶⁶ A Lei nº 74/98, de 11 de Novembro, contém a Publicação, identificação e formulário dos diplomas. A Lei nº 74/98 já foi alterada várias vezes. A versão mais recente contém as alterações das leis: Lei nº 43/2014, de 11/07; Lei nº 42/2007, de 24/08; Lei nº 26/2006, de 30/06 e da Lei nº 2/2005, de 24/01.

¹⁶⁷ Na redação inicial do artigo 59.º, n.º 3, al. b) da LGT, previa-se que tais orientações genéricas fossem publicadas no prazo de seis meses. No entanto, a Lei nº 64-A/2008, de 31 de Dezembro, encurtou o prazo para 30 dias.

¹⁶⁸ Novo Código do Procedimento Administrativo, aprovado pelo DL nº 4/2015, de 07 de Janeiro.

¹⁶⁹ Estas bases de dados existem já, com a possibilidade de pesquisa razoavelmente acessível, estando

Ora, neste sentido, PAULA DOURADO, assume que “além da auto vinculação administrativa, a publicação das circulares implica que elas vinculem os tribunais, sob pena de se pôr em causa a confiança dos sujeitos passivos e a calculabilidade da sua carga fiscal”¹⁷⁰.

Retomando a questão das orientações genéricas enquanto fontes de Direito e no que toca à sua eficácia externa, temos dois pontos de análise.

Por um lado, a doutrina que considera a sua mera eficácia interna, e por outro, a doutrina que considera a existência de eficácia interna e externa.

Uma boa parte da doutrina considera, que a força vinculativa desses diplomas assenta no poder hierárquico dos seus autores, integrado no dever de obediência dos subordinados a que se destinam.

Concretizando, tomam a posição de que uma circular emanada, por exemplo, do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, ou do Diretor-geral dos Impostos, tem por recetores os funcionários hierarquicamente dependentes daquelas entidades por submissão hierárquica, alegando que a sua eficácia não extravasa aquele âmbito restrito departamental e que não se estende aos contribuintes, que devem apenas e só obediência à lei e não às interpretações que dela fazem os restantes serviços da Administração Pública.

Nesta ordem de ideias, esta parte da doutrina defende que os cidadãos, quando não concordem com a interpretação dada pela Administração Pública nos ofícios-circulares, podem, e devem questioná-la judicialmente em defesa dos seus direitos, afinal, o Tribunal deve interpretar a lei segundo os critérios legais, e nunca subjugados aos comandos normativos constantes dessas circulares administrativas.

Defendem ainda que as orientações genéricas não são normas jurídicas *stricto sensu*, e por isso têm eficácia meramente interna, baseada numa relação de dependência hierárquica, logo, não podem ser impugnadas autonomamente.

De resto, assentam que a jurisprudência é pacífica no sentido de que as circulares não têm nem eficácia externa nem força legal. Nesse sentido, sublinham que as circulares são judicialmente apreciadas como mera matéria de facto, que terá que ser alegada e provada, o que não sucede com a lei, que é de conhecimento oficioso.

Somos forçados a admitir, que, apesar das orientações genéricas em matéria fiscal serem um fenómeno que se desenvolveu mais acentuadamente entre nós desde a reforma fiscal do final dos anos oitenta, a verdade é que não tem sido questionada a sua constitucionalidade e não existe sequer uma doutrina e jurisprudência constantes.

disponíveis via Internet, no endereço:
«http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/legislacao/instrucoes_administrativas/default.htm»

¹⁷⁰ PAULA DOURADO, Ana, em “*O Princípio da Legalidade Fiscal – Tipicidade, conceitos jurídicos indeterminados e margem de livre apreciação*”, Almedina 2014, p. 730

Por outro lado, existe a outra parte da doutrina que assume a eficácia externa das orientações genéricas, e ao analisarmos os seus fundamentos, deparamo-nos com posições bastante interessantes, que iremos analisar no decurso deste capítulo.

Uma dessas posições é assumida por PAULA DOURADO que afirma que, “a concretização administrativa tipificante é, pois, o resultado da busca da melhor solução para a aplicação da lei. Ela é o resultado da interpretação que, segundo os seus critérios, melhor satisfaz o fim da norma, de acordo com o interesse público específico, com critérios de racionalidade jurídica (princípio da igualdade, proporcionalidade e praticabilidade, por exemplo) e ponderando interesses concorrentes”¹⁷¹. No entanto a autora assume que, “se a margem de livre apreciação (tipificação) é concedida à administração, ela não exclui à partida o controlo da solução tipificada, pois cabe aos tribunais a tutela jurisdicional dos direitos ou interesses legalmente protegidos dos administrados, conforme consta do artigo 268.º, n.º 4 da CRP”¹⁷².

No que toca à jurisprudência, nomeadamente a do STA, devemos ter em conta, que a mesma oscila muito, quer quanto à natureza jurídica das circulares e de outros atos para-regulamentares, quer quanto ao seu âmbito de regulação em confronto com a lei, e ainda quer quanto à vinculação da administração, dos particulares ou dos tribunais¹⁷³.

No entanto, não devemos esquecer que o TC parece não reconhecer as circulares em geral como “normas”, considerando-as destituídas de eficácia externa, uma vez que não são publicadas no jornal oficial, declarando-se incompetente para controlar a sua constitucionalidade.

No entanto e contrapondo a posição do TC, GOMES CANOTILHO¹⁷⁴, considera necessária a verificação de três pressupostos para que se possa atribuir a natureza de “norma” às

¹⁷¹ PAULA DOURADO, Ana, em *“O Princípio da Legalidade Fiscal – Tipicidade, conceitos jurídicos indeterminados e margem de livre apreciação”*, Almedina 2014, p. 721.

¹⁷² PAULA DOURADO, Ana, em *“O Princípio da Legalidade Fiscal – Tipicidade, conceitos jurídicos indeterminados e margem de livre apreciação”*, Almedina 2014, p. 721

¹⁷³ V. Acórdão da 2.ª secção do STA, n.º 16651, de 14.06.1995, relator Castro Martins, em que o Tribunal não aplica a circular por ela violar a reserva de lei, ao “interpretar extensivamente” uma disposição legal; Acórdão do pleno da secção do contencioso tributário, n.º 26794, de 27.11.2002, relator Brandão de Pinho, em que o Tribunal considerou legal no regime circular; Acórdão da 2.ª secção do STA, n.º 20404, de 13.11.1996, relator Brandão de Pinho, em que o Tribunal decide num certo sentido, e a título de fundamento (idêntico à citação da doutrina) remete para uma circular que faz a mesma interpretação que o Tribunal; Acórdão da 2.ª subsecção do CA, n.º 35459, de 14.02.1995, relator Ferreira de Almeida, em que o Tribunal considera o “regulamento interno” insuscetível de recurso por não produzir efeitos externos; Acórdão da 2.ª secção, n.º 18297, de 14.06.1995, relator Benjamim Rodrigues, considerando que a circular não produz efeitos externos e que por isso não pode ser apreciada em recurso contencioso. E considerando expressamente sindicável pelos tribunais a norma de uma circular, por ter lesado direitos dos administrados: Acórdão da 2.ª secção do CA, n.º 28497, de 05.03.1991, relator Amâncio Ferreira; e por ter havido auto vinculação, resultante da aplicação de uma circular pelo presidente da câmara municipal, acórdão da 2.ª secção do CA, n.º 26636, de 25.09.1990, relator Castelo Paulo.

¹⁷⁴ Os três pressupostos são (desde que constituam padrão de comportamentos, criem regras jurídicas para a decisão de conflitos e sejam emitidos por um poder normativo legitimado para tal). Para maiores desenvolvimentos v. GOMES CANOTILHO, J.J., em *“Direito Constitucional e Teoria da Constituição”* 7.ª Edição de 2003, 2014, Almedina, p. 927.

orientações genéricas.

No nosso entendimento e partindo da teoria de GOMES CANOTINHO, a verdade é que ao consagra-se a auto vinculação na LGT e no CPPT por parte do fisco às circulares ao mesmo tempo que se exige a sua publicação numa base de dados de acesso direto ao público, parece claro que “atribuem-lhe carácter inequívoco de norma, pois tais circulares constituem padrão de comportamentos, criam regras jurídicas para a decisão de conflitos e são emitidos por um poder normativo legitimado para tal”¹⁷⁵.

Se é verdade que a função das orientações genéricas é a de esclarecer os conceitos utilizados nas leis fiscais, também não é menos verdade que algumas delas se realizam no âmbito de uma margem de livre apreciação, exprimindo a autonomia do poder administrativo, exercendo funções de complementação.

Nesse sentido, partilhamos da posição de VIEIRA DE ANDRADE¹⁷⁶, quando a propósito dos regulamentos complementares, o autor considera que eles não têm razão de ser entre nós, uma vez que o Governo tem competências legislativas.

No entanto elas existem e cada vez em maior número, por isso, TABORDA DA GAMA¹⁷⁷ sustenta que as orientações genéricas têm eficácia externa, “uma eficácia jurídica intencional, vinculando, na medida da sua força própria, além da Administração, os particulares e os tribunais”. O autor admite que esta tese “decorre da função atual das orientações genéricas, do seu regime jurídico e da necessidade de proteção jurídica dos contribuintes”.

Assim sendo, tomando a posição da doutrina mais inovadora, entendemos que as orientações genéricas são, atualmente, fonte de direito, têm eficácia externa e vinculam não só a administração mas também os particulares.

1.2.3 Enquanto “*Elefante na Sala*” do Direito Fiscal Atual

Como vimos salientando, as orientações genéricas existem. Todos os dias centenas de circulares são aplicadas pelos contribuintes, pelos responsáveis técnicos (TOC's¹⁷⁸ e ROC's), pelos tribunais e pelos sujeitos passivos.

Todos os dias milhares de cidadãos pagam mais ou menos, ou recebem mais ou menos, porque um ofício-circular foi aplicado ou desaplicado.

É neste sentido que as orientações genéricas são o “*Elefante na Sala*” do direito fiscal: um

¹⁷⁵ São os três pressupostos exigidos por GOMES CANOTILHO, “*Direito Constitucional e Teoria da Constituição*” p. 927, (desde que constituam padrão de comportamentos, criem regras jurídicas para a decisão de conflitos e sejam emitidos por um poder normativo legitimado para tal). Para maiores desenvolvimentos, v. PAULA DOURADO, Ana, em “*O Princípio da Legalidade Fiscal – Tipicidade, conceitos jurídicos indeterminados e margem de livre apreciação*”, Almedina 2014, p. 733.

¹⁷⁶ VIEIRA DE ANDRADE, J.C, em “*Lições de Direito Administrativo*”, Coimbra Editora 2013, p. 31-33.

¹⁷⁷ OTERO, Paulo; ARAÚJO, Fernando; TABORDA DA GAMA, João, em “*Estudos em Memória do Prof. Doutor J.L. Saldanha Sanches*”, Vol. III, Direito Fiscal: Parte Geral, Coimbra Editora, 2011, p. 157-158.

¹⁷⁸ Os TOC's viram o seu título profissional alterado para Contabilistas Certificados (CC), com a aprovação da Lei n.º 139/2015 de 7 de Setembro, que aprovou o Estatuto dos Contabilistas Certificados.

“*Bicho*” enorme, numa sala, que a maioria da doutrina e jurisprudência prefere não ver, porque simplesmente preferiam que ele aí não estivesse.

Esta posição sobre as orientações genéricas não é inovadora, aliás, já SALDANHA SANCHES¹⁷⁹ questionou a tese da eficácia exclusivamente interna das orientações genéricas, mostrando ao longo da sua obra, vários desconfortos com essa ideia. Ficou claro para o autor que ao admitirmos a tese da eficácia exclusivamente interna, as bizarras orientações genéricas, se iriam manter infinitamente na ordem jurídica, mesmo que os contribuintes concretos conseguissem anular liquidações pontuais feitas com base no critério da orientação.

A verdade é que nos últimos anos temos verificado um aumento substancial das orientações genéricas emanadas pela AT, com uma função de uniformização de interpretação/aplicação de normas tributárias.

Apesar de serem conhecidas as causas de uma orientação genérica¹⁸⁰, a verdade é que se está a chegar a um ponto em que o “*Bicho se torna grande demais*”, situação que tem obrigado diversos autores a repensar o assunto, tornando-se necessário reenquadrar a questão, tratando de outro modo a relevância jurídica das orientações genéricas.

A incoerência atual é tanta que nos deparamos várias vezes com contradições por parte da AT: se bem que a maioria das vezes esta alega o disposto em orientações genéricas, outras vezes afirma que as mesmas não vinculam os particulares ou esquece-se de lhes fazer referência¹⁸¹.

É com base no fim principal das orientações genéricas (a uniformização, orientação e interpretação de leis), que não nos devemos esquecer do papel que o contribuinte ocupa atualmente nesta relação, aliás, SALDANHA SANCHEZ defende que “ao contribuinte é-lhe atribuído o papel principal na vida do imposto e a relegação da AT para um plano eventual, instrumental ou subsidiário”¹⁸². Parece ser esta situação que leva à existência de orientações genéricas justificadas pela necessidade de facilitar aos contribuintes a tarefa da aplicação da lei, bem como de os dotar de mecanismos de previsibilidade da eventual atuação administrativa.

Mas não é só na doutrina e na própria Administração¹⁸³ que se encontram incoerências a

¹⁷⁹ SALDANHA SANCHES, J.L., em “*A Quantificação da Obrigação Tributária*”, Dissertação de Doutoramento, 2.ª Edição, Lex Lisboa 2000.

¹⁸⁰ As causas das orientações genéricas passam pela novidade de um regime, a obscuridade das normas ou até a intenção de não permitir certos comportamentos dos contribuintes contra a teleologia da norma, conforme sustenta SOARES MARTÍNEZ, Pedro, em “*Direito Fiscal*”, Almedina, Reimpressão 2003, p.106.

¹⁸¹ Para maiores desenvolvimentos, v. SALGADO DE MATOS, André, em “*Direito por linhas tortas e torto por linhas direitas (ou o problema da pretensa tributação de juros de mora sobre rendimentos isentos de IRS)*”, Fiscalidade 4, 2000, p. 77.

¹⁸² SALDANHA SANCHES, J.L., em “*A Quantificação da Obrigação Tributária*”, Dissertação de Doutoramento, 2.ª Edição, Lex Lisboa 2000;

¹⁸³ Cf. Ac. STA, Processo n.º 1784/03 de 07-07-2004, Relator: Alfredo Madureira, onde a recorrente sustenta junto do STA que “as circulares emanadas da AT interessam não só a esta, mas também aos contribuintes, por estas servirem de diretrizes para regularem o cumprimento das suas obrigações fiscais”.

respeito das orientações genéricas. Também na jurisprudência se encontram as mais díspares posições: para uns, as orientações genéricas não passam de atos irrelevantes; para outros são padrões de legalidade da atuação administrativa¹⁸⁴; e para outros ainda, atos normativos cuja constitucionalidade deve ser apreciada. Na verdade até os representantes do Ministério Público sugerem, com muita frequência, que um litígio seja decidido pela aplicação de orientações genéricas¹⁸⁵.

Voltando atrás! As orientações genéricas existem e podem projetar-se no mundo de várias formas.

Se por um lado, e seja qual for a posição do contribuinte (considerar correto ou não o critério da orientação genérica e adotá-lo ou não), o seu conteúdo pode influenciar as suas escolhas económicas e comerciais (investir ou não em veículos ligeiros de mercadorias, como veremos mais adiante), por outro, o conteúdo dispositivo dessas orientações genéricas pode até ser transformado em lei¹⁸⁶.

No mesmo sentido, vimos que acontece com alguma frequência a AT transformar o conteúdo da orientação genérica em impressos ou modelos de declarações, em instruções de preenchimento, ao ponto de o mesmo ser acolhido pelo código de programação da aplicação informática de receção de declarações tributárias.

Com tudo isto resta-nos tentar entender como é possível todas estas projeções, de algo que tem mera eficácia interna e que não determina as condutas de terceiros e que tem um valor meramente doutrinário?

O certo é que, é com base nessa suposta irrelevância jurídica que as orientações genéricas vão permanecendo no ordenamento, protegidas contra as formas normais de expurgo do mundo do Direito, aliás, como ensina TABORDA DA GAMA, “permanecendo mesmo que contenham soluções contrárias àquelas ditadas por formas comumente aceites como relevantes de formação jurídica”¹⁸⁷.

Assim, uma circular ilegal continuará a determinar a conduta da AT e dos contribuintes que a continuem a cumprir, mesmo que o seu critério seja considerado ilegal mil vezes pelos

¹⁸⁴ Cf. Ac. STA, Processo n.º 890/07 de 23-01-2008, Relator: António Calhau.

¹⁸⁵ Cf. Ac. STA de 07-07-2004, Relator: Alfredo Madureira, onde se lê que “o Ex.mo Magistrado do Ministério Público (...) emitiu depois mui duto e bem fundamentado parecer pronunciando-se pela procedência do recurso com base no acolhido entendimento de que a doutrina administrativa transmitida pela invocada circular (...), estabelece o indispensável critério de repartição de imposto”.

¹⁸⁶ Muitas orientações genéricas, sobretudo quando os tribunais não aceitam o critério interpretativo que veiculam, são transformadas em lei. A título exemplificativo temos o caso da limitação do valor das ofertas para efeitos de incidência de IVA, que passou posteriormente, embora em termos diferentes, para o CIVA e a concretização do conceito de despesas de educação dedutíveis para efeitos de IRS.

¹⁸⁷ Para maiores desenvolvimentos, v. OTERO, Paulo; ARAÚJO, Fernando; TABORDA DA GAMA, João, em “*Estudos em Memória do Prof. Doutor J.L. Saldanha Sanches*”, Vol. III, Direito Fiscal: Parte Geral, Coimbra Editora 2011, p. 172.

1.3 Os Tribunais e as Orientações Genéricas

A relação entre a jurisprudência e as orientações genéricas é um importante ponto de análise, inevitável muitas vezes.

Os tribunais são confrontados com as orientações genéricas da AT quando os particulares causam a intervenção jurisdicional para assegurar a tutela dos seus interesses e direitos lesados, aliás, como SALDANHA SANCHES refere, “É aos tribunais que caberá em muitos casos pronunciar-se sobre as zonas menos nítidas da extensão dos tipos fiscais criados pela lei, ou sobre as formas que assumem a concretização de conceitos indeterminados ou das cláusulas gerais”¹⁸⁹.

Deste confronto, surgem, desde sempre, inúmeras decisões e desengane-se quem pensa que a tendência dos tribunais é unívoca, apesar de ser tendencialmente a da irrelevância das orientações genéricas.

No entanto, vários são os tribunais e juízes com posições bem definidas e que defendem veementemente a eficácia externa e o carácter normativo pleno das circulares em Portugal¹⁹⁰.

Nos tribunais tributários, que são os que ora nos interessa, recorrentemente se afirma e reafirma a doutrina da irrelevância externa como acontece nas decisões que veem as circulares como atos internos e por isso irrecorríveis¹⁹¹, no entanto existem decisões que sustentam que uma circular, por ser normativa, deve ser diretamente impugnável¹⁹².

A verdade é que a justificação formal tradicional do STA de que “as circulares administrativas em matéria tributária têm apenas valor simplesmente administrativo, vinculando unicamente os órgãos da Administração Fiscal, mas sem nenhum carácter normativo direto para os administrados ou para os tribunais”¹⁹³, tem sido completada com a perspetiva substancial de BENJAMIM RODRIGUES, no sentido de que “tais normas ou comandos não estão dotados de eficácia jurídica externa, não estabelecendo ou estatuinto quaisquer critérios jurídicos de vinculação ou de decisão, obrigatórios por todos os agentes de aplicação do direito, ainda que

¹⁸⁸ A verdade é que muitas vezes a permanência das orientações genéricas ilegais no ordenamento é também ela protegida pela própria morosidade dos tribunais tributários de primeira instância e pelo secretismo, na prática, das suas decisões, que dão à AT um avanço de largos anos antes da mesma ser judicialmente apreciada.

¹⁸⁹ SALDANHA SANCHES, J.L., em *“Os Princípios do Contencioso Tributário”*, Editorial Fragmentos 1987, p. 26.

¹⁹⁰ Uma das posições mais marcantes encontram-na no voto de vencido do Conselheiro Almeida Lopes, no Ac. STA, Processo n.º 685/02 de 07-05-2003, Relator: Ernâni Figueiredo, onde o Conselheiro admite que se as orientações genéricas não forem consideradas normas, permanecerão eternamente na ordem jurídica.

¹⁹¹ Por exemplo, Ac. STA de 15-03-1994, Processo n.º 33264, Relator: Rui Pinheiro.

¹⁹² Como acontece no Ac. STA de 30-11-1994, Processo n.º 33246, Relator: Edmundo da Silva.

¹⁹³ Cf. Ac. STA de 15-11-1995, Processo n.º 19451, Relator: Rodrigues Pardal.

situados fora do âmbito da Administração”¹⁹⁴.

No entanto, e como já referimos, estas situações não são unívocas, aliás, um caso paradigmático em Portugal, foi o da circular de 19/89 da Administração Fiscal, onde se quantificava limitativamente o conceito indeterminado de “oferta de pequeno valor” para efeitos de IVA¹⁹⁵.

Uns contribuintes cumpriam, outros não e os tribunais iam decidindo casos concretos, ora num sentido, ora noutro. A situação chegou mesmo ao TC, que acabou por não julgar a questão, pois entendeu que a circular não era uma norma para efeitos de controlo de constitucionalidade¹⁹⁶.

No entanto, o STA considerou ilegal a circular que limitava o valor das ofertas, sendo esclarecido em aclaração de sentença que “tal ilegalidade se prende com a violação da norma do Código do IVA escrita com uma abertura que não cabia à Administração fiscal fechar”¹⁹⁷.

Em relação a este mesmo caso, verificámos ainda várias oscilações nos acórdãos do STA, nomeadamente porque numas decisões o STA considerou a circular “material e organicamente inconstitucional, pois contém uma regra de incidência objetiva de IVA que não foi criada por diploma emanado da Assembleia da República, em matéria que se insere na reserva relativa de competência legislativa desta”¹⁹⁸, noutras situações considerou inconstitucional não a circular em si, mas o seu conteúdo, ou seja, o estabelecimento por circular de um limite¹⁹⁹, e noutras situações ainda considerou que não era já a “criação por

¹⁹⁴ V. Ac. STA de 14-06-1995, Processo n.º 18297, Relator: Benjamim Rodrigues.

¹⁹⁵ A Circular n.º 19/89 da DGCI, onde se lê “Para a conceituação do “pequeno valor” a aplicar às ofertas, que não às amostras, considerar-se-á tal valor como não podendo ultrapassar unitariamente o montante de 3.000\$00 (IVA excluído), considerando-se ainda, em termos globais, que o valor anual de tais ofertas não poderá exceder 5%0 (cinco por mil) do volume de negócios, com referência ao ano anterior, sem qualquer limite em termos de valores absolutos. No caso de início de atividade, a permissão referida aplicar-se-á aos valores esperados, sem prejuízo de retificação a efetuar na última declaração periódica a apresentar no ano de início, se os valores definitivos forem inferiores aos valores esperados”, enquanto o art. 3.º, n.º 3, e alínea f), do C.I.V.A. estabelecia o seguinte:

3 - Consideram-se ainda transmissões de bens, nos termos do n.º 1 deste artigo: f) Ressalvado o disposto no artigo 25.º, a afetação permanente de bens da empresa, a uso próprio do seu titular, do pessoal, ou em geral a fins alheios à mesma, bem como a sua transmissão gratuita, quando, relativamente a esses bens ou aos elementos que os constituem, tenha havido dedução total ou parcial do imposto. Excluem-se do regime estabelecido por esta alínea as amostras e as ofertas de pequeno valor, em conformidade com os usos comerciais; Esta parte final da alínea f) contém um conceito indeterminado ao fazer referência a «ofertas de pequeno valor, em conformidade com os usos comerciais».

¹⁹⁶ Cf. Ac. TC Processo n.º 873/08, 3.ª Secção, Relator: Conselheiro Vítor Gomes, disponível em <http://www.pgdlisboa.pt/jurel/cst_busca_palavras.php?buscajur=desvalor&ficha=122&pagina=4&exacta=&nid=9150>.

¹⁹⁷ Para maiores desenvolvimentos, v. Ac. STA de 15-10-2008, Processo n.º 470/08, Relator: Lúcio Barbosa, onde podemos ler que “Não é legal o critério da Administração Tributária segundo o qual só serão consideradas como tal as ofertas que, individualmente, não excedam determinado valor, e, globalmente, não ultrapassem certa percentagem do volume anual de negócios do ofertante”.

¹⁹⁸ Para maiores desenvolvimentos, v. Ac. STA de 14-07-2008, Processo n.º 204/08, Relator: Miranda de Pacheco; Ac. STA de 18-09-2008, Processo n.º 202/08, Relator: Pimenta do Vale.

¹⁹⁹ No Ac. STA de 21-03-2007, Processo n.º 1180/06, Relator: Jorge de Sousa, afirma-se que “é material e organicamente inconstitucional, por ofender o artigo 103.º, n.º 2, e 165.º, n.º 1, al. i) da CRP, a criação por circular da DGCI de um limite máximo, calculado em função do volume de negócios do ano anterior, para as “ofertas de pequeno valor” referidas na 2.ª parte da alínea f) do n.º 3 do artigo 3.º do CIVA.”

circular” que era inconstitucional, mas sim a “*imposição por circular*”²⁰⁰.

Expostas estas oscilações, e após uma análise cuidada à nossa jurisprudência, facilmente se organizam as posições dos nossos tribunais.

Num grupo de casos, os tribunais superiores aplicam as orientações genéricas tanto de uma forma explícita como de uma forma implícita, como acontece no caso do Ac. STA de 07-03-2007²⁰¹, onde se confirma a aplicação da interpretação de um ofício-circulado dada a uma norma do CIRS, e onde se afirma que o ofício “se limita a esclarecer na prática o que já resulta da lei, sem qualquer carácter inovatório”, concluindo “que não há aqui violação do princípio da legalidade tributária”.

Neste grupo de casos, os tribunais aplicam as orientações genéricas não só porque seguem o seu conteúdo, mas também, porque as utilizam para legitimar a decisão, como aconteceu no Ac. STA de 29-10-2003²⁰², onde foi utilizado um ofício-circulado, aplicado pela AT, para confirmar o entendimento do tribunal quanto ao conceito de *transmissão relevante* na isenção de Sisa para revenda.

Num outro grupo de casos, os tribunais desaplicam as orientações genéricas, também essa desaplicação se faz de uma forma mais ou menos explícita.

Neste grupo, os tribunais ou simplesmente se afastam do conteúdo da uma orientação genérica, por não concordarem com a interpretação, como aconteceu no Ac. STA de 30-01-2002²⁰³, onde o tribunal afastou a aplicação de um prazo contido no ofício-circulado n.º 69373, de 87.08.04, para o exercício do direito à dedução de IVA; ou por considerarem que a orientação genérica é ilegal ou inconstitucional, como aconteceu no Ac. STA de 2008²⁰⁴.

Perante estas considerações, fica no entanto claro, que em todos os casos de aplicação e desaplicação explícita, bem como nos casos em que os tribunais referem que as orientações genéricas não são aplicáveis em virtude do seu âmbito de vigência temporal ou material, os tribunais estão a agir considerando as orientações genéricas como normas jurídicas administrativas, aliás TABORDA DA GAMA refere, “só assim faz sentido falar de aplicabilidade ou desaplicabilidade do seu conteúdo, do seu âmbito de aplicação e vigência, da sua legalidade ou da sua inconstitucionalidade”²⁰⁵.

²⁰⁰ V. Ac. STA de 06-06-2007, Processo n.º 916/06, Relator: António Calhau.

²⁰¹ V. Ac. STA de 07-03-2007, Processo n.º 498/06, Relator: António Calhau.

²⁰² V. Ac. STA de 29-10-2003, Processo n.º 894/03, Relator: Alfredo Madureira.

²⁰³ V. Ac. STA de 30-01-2002, Processo n.º 25916, Relator: Ernâni Figueiredo.

²⁰⁴ V. Ac. STA de 14-07-2008, Processo n.º 204/08, Relator: Miranda de Pacheco.

²⁰⁵ Para maiores desenvolvimentos, v. OTERO, Paulo; ARAÚJO, Fernando; TABORDA DA GAMA, João, em “*Estudos em Memória do Prof. Doutor J.L. Saldanha Sanches*”, Vol. III, Direito Fiscal: Parte Geral, Coimbra Editora, 2011, p. 189.

Em termos de conclusão, e numa perspetiva de Direito Fiscal Europeu, verificamos que também para o TJUE, é natural que as circulares determinem a conduta dos particulares e que, por isso, sejam relevantes para questões de apreciação dos efeitos do ordenamento jurídico.

Ao analisarmos alguns casos, verificámos que o TJUE assume uma posição contrária a alguma da doutrina e jurisprudência portuguesa, atribuindo umas vezes, força de lei às orientações genéricas²⁰⁶, e entendendo, outras vezes, que o conceito de “legislação nacional” na aceção do artigo 17.º, n.º 6, segundo parágrafo, da Sexta Diretiva²⁰⁷, não visa unicamente os atos legislativos propriamente ditos, mas igualmente as práticas administrativas das autoridades públicas dos Estados-membros²⁰⁸, ou seja, atribui valor normativo às circulares.

²⁰⁶ Essa posição pode ser analisada no Caso C 409/04 (*Teleos*), de 27.09.2007, onde no acórdão são referidas as circulares (sobre as condições de aplicação da taxa zero às entregas com destino a outros Estados-membros), que segundo o despacho de reenvio, têm parcialmente força de lei.

²⁰⁷ Para maiores desenvolvimentos v.

<http://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:31977L0388&from=PT>

²⁰⁸ Tomando uma posição contrária à posição da administração tributária austríaca, que referia que as circulares eram desprovidas de valor normativo e que, por isso, essas circulares não fariam parte da “legislação nacional”, não sendo por isso sindicáveis perante o TJUE, v. Caso C-409/99 (*Metropol e Stadler*), de 08.01.2002

Capítulo II

A Impugnabilidade do Ato Tributário

2.1 Os Requisitos e Condições de Impugnabilidade

Após terem sido analisados os conceitos relativos ao ato tributário, bem como a sua sistematização consoante a sua função, cumpre-se agora analisar aquele que nos parece, ser na verdade, um dos núcleos essenciais deste trabalho: determinar com relevância quais os atos que, de entre a multiplicidade das atuações da AT, podem ser submetidos ao controlo jurisdicional.

A impugnabilidade do ato diz respeito a uma realidade bem mais complexa do que a desenvolvida na doutrina tradicional²⁰⁹, agregando vários pressupostos que podem estar relacionados com a definitividade do próprio ato, com o seu conteúdo decisório, com a sua eficácia, forma, etc...

Assim, serão analisados neste capítulo todos os aspetos em que se pode desdobrar a impugnabilidade do ato tributário, aliás, como refere AROSO DE ALMEIDA²¹⁰, “a impugnabilidade não se trata de um pressuposto, mas de uma designação unitária que abrange uma multiplicidade de requisitos que, muitas vezes, respeitam a aspetos sobejamente distintos”.

2.1.1 A Impugnabilidade em Geral

Como já foi referido, a impugnabilidade abrange um conjunto alargado de realidades que são por vezes muito distintas, logo, não é nem um carácter intrínseco à natureza o ato tributário, nem tão pouco uma característica privativa de determinada classe de atos.

A impugnabilidade do ato decorre da circunstância de o ato tributário afetar de modo negativo a situação jurídica dos administrados/contribuintes, aliás, tal construção decorre inclusivamente da atual jurisdição tributária no que diz respeito às garantias dos contribuintes; objetivo esse que passa pela proteção plena e efetiva dos direitos dos contribuintes, em todos os parâmetros da relação jurídica tributária²¹¹.

O relevo que é dado ao direito de impugnação ou de recurso dos atos lesivos explica-se, a nosso ver, tão só pelo facto de se estar num domínio em que a atividade da AT é essencialmente agressiva dos direitos e interesses legalmente protegidos dos cidadãos e não

²⁰⁹ Para a doutrina tradicional a impugnabilidade de um ato enquadrava-se perante um único pressuposto, sob a designação de “recorribilidade”, que englobava todas as vertentes da impugnabilidade.

²¹⁰ Para maiores desenvolvimentos v. AROSO DE ALMEIDA, Mário, em “*Manual de Processo Administrativo*”, Almedina 2010, p. 269 e ss.

²¹¹ Como já foi desenvolvido a jurisdição plena e efetiva decorre do imperativo constitucional resultante da revisão de 1977 e da redação dada ao atual artigo 268.º, n.º 4 da CRP e que já tivemos oportunidade de analisar com maior profundidade neste trabalho, na Parte I, Capítulo I, Tema 1.3.

uma atividade de prestação, e ainda porque essa agressão é levada a cabo, por via de regra, através de atos de conteúdo positivo desfavorável para o contribuinte (liquidação de tributo) ou de conteúdo negativo igualmente desfavorável (não reconhecimento de benefícios fiscais). No mesmo sentido de orientação, refere SALDANHA SANCHES que “(...) O poder tributário, recordemos, envolve uma extensíssima intromissão do Estado na esfera pessoal do contribuinte, pois implica alterações no seu património. Se toda a atividade pública deve ser submetida ao controlo jurisdicional possível, mester é, “*a fortiori*”, que a tributação seja um domínio onde a tutela dos direitos dos contribuintes seja tratada com particular relevo (...)”²¹². A exigência constitucional adotada pelo legislador tributário é taxativamente acolhida na LGT, tanto no artigo 9.º, n.º 2, como no artigo 95.º, n.º 1 e n.º 2.

O preceito do n.º 2 do artigo 95.º da LGT limita-se a indicar, a título exemplificativo, alguns dos casos (porventura os mais frequentes), que podem lesar os direitos e interesses legalmente protegidos dos contribuintes²¹³.

Certamente não existem grandes dúvidas de que serão atos lesivos, todos os atos que conduzem à tributação do contribuinte ou todos os atos que conduzem a uma tributação mais gravosa do que aquela que o contribuinte estivesse na expectativa de vir a sofrer, no entanto, há atos que não conduzindo à tributação²¹⁴, mais ou menos gravosa, podem ser lesivos da situação jurídica do contribuinte.

Portanto, podemos concluir legitimamente, que todo e qualquer ato que se mostre lesivo dos direitos e interesses legalmente protegidos dos contribuintes será impugnável, caso contrário, incorre em inconstitucionalidade por violação do disposto no artigo 268.º, n.º 4 da CRP.

2.1.2 A Prévia Existência do Ato

Se é verdade que em sede de impugnabilidade, a mesma depende, em regra, da existência de um ato, também não é menos verdade que, apesar desta afirmação parecer meramente trivial, pode englobar dimensões bastante importantes.

Não nos querendo alongar nesta matéria, devemos excluir em sede de impugnabilidade, as operações materiais da AT, isto é, aquelas atuações administrativas que não comportam qualquer dimensão jurídica, assim como devemos ter em atenção a questão da obrigatoriedade de existência de um ato anterior, como requisito de impugnabilidade.

No entanto, este último aspeto de obrigatoriedade de existência de ato anterior colide com o regime da inexistência de ato, expressamente admitida no artigo 124.º, n.º 1 do CPPT, onde o

²¹² SALDANHA SANCHES, J.L., em “*Manual de Direito Fiscal*”, 3ª Edição, Coimbra Editora, 2007, p. 481

²¹³ Note-se, no entanto que a questão poderá colocar-se num nível mais abstrato da determinação genérica de que será um ato lesivo.

²¹⁴ São exemplo disso, os atos de aplicação de coimas e sanções acessórias (artigo 95.º, n.º 2, al. i) da LGT); os atos praticados na execução fiscal (artigo 95.º, n.º 2 al) j da LGT) e outros atos administrativos em matéria tributária (artigo 95.º, n.º 2, al) h) da LGT).

legislador arroga que “Na sentença, o tribunal apreciará prioritariamente os vícios que conduzam à declaração de inexistência ou nulidade do ato impugnado e, depois, os vícios arguidos que conduzam à sua anulação”.

Se por um lado se assume que a existência jurídica consiste numa ínfima identificação (do ponto de vista orgânico, formal e material) de um concreto *quid* enquanto ato jurídico ou enquanto ato pertencente a uma determinada categoria de atos da administração, e que não deve causar admiração que se refira a categoria da existência a propósito de uma realidade no domínio do *dever ser* como é o direito, onde a mesma constitui, por isso, uma verdadeira imposição ontológica.

Por outro, nos casos de inexistência, não existe qualquer ato anterior e, assim sendo, o que se impugna é a aparência de ato. A impugnabilidade não dirá nunca, respeito a um ato (porque o ato não existe), mas antes à *aparência de existência de certo ato*.²¹⁵ É o que acontece, por exemplo, quando uma entidade obrigada a reter na fonte certo montante, decide aplicar uma sobretaxa para compensar o esforço contabilístico com aquelas operações de retenção na fonte.

Com base nesse exemplo e partilhando da opinião de CERDEIRA RIBEIRO²¹⁶, essa liquidação é manifestamente um ato inexistente, já que a entidade que o praticou não tinha poder para proceder daquela forma.

No entanto o sujeito passivo direto ou substituído, tem de conseguir atacar aquela situação, aquela *aparência de ato*, criada pela situação fáctica que circundou aquela realidade, no caso, com base no artigo 132.º, n.º 3 e 4 do CPPT.

Na verdade, do exposto, e a respeito das propriedades dos atos tributários, podemos retirar a conclusão de que os atos tributários são desde logo, atos com existência jurídica, com legalidade e com eficácia, onde as duas últimas pressupõem a primeira. Só um ato legal e eficaz é juridicamente existente, e aliás, como afirmou AROSO DE ALMEIDA, “Ou bem que o ato existe, e aí há ato; ou bem que não existe, e aí temos uma aparência de ato. O que não podemos ter é um ato que não existe”²¹⁷.

2.1.3 O Conteúdo Decisório do Ato

Vários são os autores que aprofundam esta matéria, abordando o conteúdo do ato

²¹⁵ Não existem atos administrativos inexistentes. Ou bem que o ato existe, e aí temos um ato, ou bem que não existe e aí temos uma aparência de ato. O que não podemos ter, e conforme AROSO DE ALMEIDA desenvolve, é um ato que não existe. Para maiores desenvolvimentos, v. AROSO DE ALMEIDA, Mário, em “*Manual de Processo Administrativo*”, Almedina 2010, p. 77.

²¹⁶ CERDEIRA RIBEIRO, Nuno, em “*O Controlo Jurisdicional dos Atos Tributários da Administração Tributária*”, Almedina 2014, p. 111.

²¹⁷ Não existem atos administrativos inexistentes. Tal afirmação seria paradoxal e encerraria uma contradição nos próprios termos. Para maiores desenvolvimentos, v. AROSO DE ALMEIDA, Mário, em “*Manual de Processo Administrativo*”, Almedina 2010, p. 77.

propriamente dito, e em que medida esse conteúdo influencia a possibilidade de impugnação do ato.

Este tema era tratado na doutrina tradicional fazendo alusão à *definitividade material*²¹⁸, dizendo-se então, que os atos que não fossem materialmente definitivos não eram recorríveis contenciosamente.

Atualmente encontramos ainda, na nossa legislação, algumas normas que mostram essa posição, como sejam: no direito administrativo, o artigo 148.º CPA, quando faz referência à dimensão decisória do ato; e no direito tributário, o artigo 60.º do CPPT, quando prevê que “os atos tributários praticados por autoridade fiscal competente em razão de matéria são definitivos quanto à fixação dos direitos dos contribuintes”²¹⁹.

Para FREITAS DO AMARAL, um ato administrativo materialmente definitivo é “um ato administrativo que no exercício do poder administrativo, define a situação jurídica de um particular perante a AT, ou da AT perante um particular”²²⁰.

Esses atos *materialmente definitivos* têm direta repercussão na esfera jurídica dos contribuintes, logo, podem ser impugnados contenciosamente, satisfazendo assim as exigências constitucionais. No entanto, e como já referimos anteriormente, e à face da LPTA já revogada, a regra era a de que só os atos definitivos em todos os aspetos eram contenciosamente impugnáveis (cf. artigo 25.º, n.º 1 daquela lei).

Porém, atualmente, não pode deixar de se admitir a impugnabilidade contenciosa imediata de *atos lesivos*, que são afinal os atos que têm repercussões na esfera jurídica dos particulares.

À luz das restrições (e até mesmo inconstitucionalidades) do artigo 25.º, n.º 1 da LPTA, no CPTA deixou de exigir, como pressuposto normal da impugnabilidade contenciosa, o requisito da definitividade, estabelecendo a título de exemplo, no n.º 1 do seu artigo 51.º, que “ainda que inseridos num procedimento administrativo, são impugnáveis os atos administrativos com eficácia externa, especialmente aqueles cujo conteúdo seja suscetível de lesar direitos ou interesses legalmente protegidos”²²¹.

Assim, tanto na redação anterior como na atual, no CPTA, a impugnabilidade contenciosa depende apenas da eficácia externa, mesmo para atos inseridos num procedimento²²².

²¹⁸ Para maiores desenvolvimentos, v. Parte II, Capítulo I, Tema 1.2.3 deste trabalho.

²¹⁹ A expressão “atos tributários” utilizada no artigo 60.º do CPPT tem um sentido lato, abrangendo a generalidade de atos em matéria tributária praticados pela AT que definam direitos dos contribuintes. Interpretando esta referência a “atos tributários” como reportando-se a “atos em matéria tributária”, pode ver-se o acórdão do STA de 02-04-2003, Processo n.º 1771/02.

²²⁰ FREITAS DO AMARAL, Diogo, em “*Direito Administrativo, Lições aos alunos do curso de Direito*”, em 1984/85, Vol. III, Verbo Jurídico 1986, p. 214.

²²¹ Redação do CPTA - Lei n.º 63/2011, de 14/12, desatualizada em virtude da nova redação dada ao n.º 1 do art.º 51 dada pelo - DL n.º 214-G/2015, de 02/10, onde se lê “Ainda que não ponham termo a um procedimento, são impugnáveis todas as decisões que, no exercício de poderes jurídico-administrativos, visem produzir efeitos jurídicos externos numa situação individual e concreta, incluindo as proferidas por autoridades não integradas na Administração Pública e por entidades privadas que atuem no exercício de poderes jurídico-administrativos”.

²²² Desta forma conclui-se que a impugnabilidade contenciosa deixou de depender (no direito administrativo)

No entanto, este regime da impugnabilidade contenciosa parece não ter sido transposto para o contencioso tributário, visto não terem sido alterados nem o artigo 66.º da LGT (que relega para o final do procedimento a impugnação de atos procedimentais interlocutórios), nem os artigos 54.º e 60.º do CPPT que estabelecem as regras gerais sobre a impugnabilidade de atos. Pelo exposto, LOPES DE SOUSA concluiu que “o legislador pretendeu manter o regime anteriormente vigente sobre esta matéria, designadamente afastando a impugnabilidade imediata de atos interlocutórios do procedimento tributário, sem prejuízo de poder ser invocada na impugnação da decisão final qualquer ilegalidade anteriormente cometida”²²³.

No entanto, somos obrigados a discordar da posição de LOPES DE SOUSA, que no limite se justificaria pela semelhança e subsidiariedade²²⁴ entre o direito tributário e administrativo, mas a verdade é que discordamos por diversas razões que iremos abordar adiante.

Assim, segundo o raciocínio de alguns autores, a alusão ao carácter decisório do ato tributário como requisito de impugnabilidade, faz excluir dessa impugnabilidade diversos atos: sejam eles os atos meramente *opinativos*, os atos *informativos* e ainda os atos *confirmativos*.

No que toca aos atos meramente opinativos, o seu melhor exemplo são os pareceres. A este respeito partilhamos da opinião de CERDEIRA RIBEIRO, ao concluir que “os pareceres são apenas opiniões ou a expressão de declarações de ciência ou juízos de valor, que não se destinam *per si* a produzir efeitos jurídicos”²²⁵.

Os pareceres permitem obter uma opinião de especialistas sobre determinada matéria os quais se destinam a influenciar, de modo mais ou menos reflexo, aquele que será o ato produtor de efeitos jurídicos. Serão atos opinativos, e sublinhando as palavras do professor REBELO DE SOUSA, “quando provenham de determinado órgão, caso em que produzem efeitos instrumentais”²²⁶, como no exemplo do disposto no artigo 124.º, n.º 1 al. c) do CPA²²⁷ e no artigo 77.º, n.º 1 da LGT.

dos requisitos da definitividade horizontal e material, pois passam a ser impugnáveis atos anteriores à decisão final, que não definem a posição da administração perante os interessados. Mas também resulta dessa norma, e até por força do argumento de maioria de razão, a dispensa do requisito da definitividade vertical, pois se é a externalidade dos efeitos de um ato o requisito decisivo para assegurar a impugnabilidade contenciosa, esta, em coerência, não poderá deixar de ser assegurada relativamente aos atos finais de procedimento de primeiro grau, que são, por natureza, os atos desses procedimentos que produzem efeitos externos mais relevantes. A dispensa do requisito da definitividade vertical é, aliás, confirmada pelo artigo 59.º, n.º 4 e 5 do CPTA, que evidencia a possibilidade de impugnação contenciosa imediata da generalidade dos atos administrativos primários.

²²³ LOPES DE SOUSA, Jorge, em “*Código de Procedimento e de Processo Tributário, Anotado e Comentado*”, 6.ª Edição, Vol., Áreas Editora 2011, p. 517.

²²⁴ Cf. art. 2.º da LGT e art. 2.º CPPT.

²²⁵ CERDEIRA RIBEIRO, Nuno, em “*O Controlo Jurisdicional dos Atos Tributários da Administração Tributária*”, Almedina 2014, p. 114 e ss.

²²⁶ Os atos opinativos produzem efeitos instrumentais, na medida em que impõem ao órgão com competência decisória o dever de fundamentar qualquer divergência em relação às opiniões neles contidos. Para maiores desenvolvimentos, v. REBELO DE SOUSA, Marcelo, SALGADO DE MATOS, André, em “*Direito Administrativo Geral*”, Tomo III – Atividade Administrativa, 1.ª Edição, Dom Quixote 2007, p. 376.

²²⁷ Atualmente, artigo 152.º, n.º 1 al. c) do CPA, aprovado pelo DL n.º 4/2015 de 07 de Janeiro.

Em relação aos atos confirmativos, parece²²⁸ que os mesmos também não são suscetíveis de impugnação.

Os atos confirmativos são aqueles pelos quais um órgão da administração reitera e mantém em vigor o ato administrativo anterior. Aliás, o CPTA prevê expressamente esta matéria no seu artigo 53.º, estabelecendo os casos em que essa impugnação é rejeitada. Essa norma destina-se especialmente a evitar que os administrados aproveitem o ato confirmativo para reabrir litígios ou para fazer renascer o prazo de impugnação.

No âmbito do processo tributário esta regra também se aplica, aliás, a AT tem o dever de se pronunciar, mas não de decidir, conforme consta do artigo 56.º, n.º 2 da LGT. Essa pronúncia não pode de todo servir para que o contribuinte decida reabrir o litígio ou se reinicie o prazo de impugnação.

Para finalizar, falta-nos examinar a situação mais sensível, a impugnabilidade dos atos informativos, nomeadamente a impugnação das informações vinculativas, previstas nos artigos 68.º LGT e 57.º do CPPT.

À partida, parece que tudo indica que os atos informativos não serão impugnáveis, dado que parece não se destinarem a produzir efeitos definidores da situação jurídica em apreço, aliás LOPES DE SOUSA defende mesmo essa posição, ao admitir que “a informação vinculativa não se destina a produzir efeitos, por si mesma, efeitos numa situação individual e concreta, produzindo efeitos apenas perante a própria AT, que fica obrigada a decidir em conformidade com a informação que cedeu ao contribuinte”, concluindo que “as informações vinculativas não constituem atos administrativos à face da definição que dele é dada no artigo 148.º do CPA, sendo insuscetíveis de ser impugnadas contenciosamente”²²⁹.

A nosso ver a situação é mais complexa do que aparenta.

No entanto e não nos querendo alongar para já com este tema, visto o mesmo ser analisado com maior profundidade adiante, deixamos uma nota: apesar da doutrina maioritária considerar que a informação vinculativa apenas vincula a AT, já que esta, após a notificação ao interessado não pode proceder posteriormente, no caso concreto, em sentido diverso da informação prestada. A verdade é que essa mesma doutrina admite, no caso da informação vinculativa não reconhecer determinado direito do interessado, que o contribuinte “acaba por

²²⁸ Na mesma linha de atos confirmativos vêm os chamados atos administrativos de execução. Alguma doutrina vem defendendo que estes últimos são impugnáveis, na medida em que o seu conteúdo é misto, *i.e.*, em parte reitera o ato exequendo, mas em parte tem um conteúdo inovador, decisório e nessa medida podem ser impugnados apenas quando aos vícios que afetem o conteúdo inovatório. Para maiores desenvolvimentos, v. AROSO DE ALMEIDA, Mário, em “*Manual de Processo Administrativo*”, Almedina 2010, p. 273 e ss.

²²⁹ LOPES DE SOUSA, Jorge, em “*Código de Procedimento e de Processo Tributário, Anotado e Comentado*”, 6.ª Edição, Vol. I, Áreas Editora 2011, p. 497.

se conformar as mais das vezes (...) por razões meramente pragmáticas de evitar litígios e seus custos”²³⁰. É admitido ainda, que à luz do preceituado no artigo 145.º CPPT, o contribuinte possa intentar uma ação de reconhecimento de direito ou interesse legítimo em matéria tributária, pedindo ao tribunal a condenação da AT no reconhecimento do seu direito.

2.2 A Problemática da Definitividade Horizontal

2.2.1 No Contencioso Administrativo e Tributário

Conforme referimos, para a doutrina maioritária o ato definitivo será o ato decisório concludente de um procedimento administrativo, que fixa de um modo último, efeitos jurídicos, aliás, refere JORGE MARQUES, que “Os atos tributários (...) são definitivos, constituindo então a última palavra do fisco ou a resolução final de um caso em relação à fixação dos direitos dos contribuintes”²³¹.

Na ótica da doutrina maioritária, apenas poderiam ser impugnados os atos finais do procedimento²³², e não os atos interlocutórios do mesmo.

Este tema foi, desde longa data, requisito bastante contestado pela doutrina administrativista e ao que parece, já definitivamente afastado, tendo em conta o exposto anteriormente e o disposto no artigo 51.º, n.º 1 e 3 do CPTA.

No entanto, no ordenamento jurídico tributário, parece continuar a vigorar o princípio da impugnação unitária²³³, onde, por força do disposto no artigo 54.º do CPPT, parece só ser possível, em princípio, impugnar o ato final do procedimento tributário, dado que só esse ato atinge ou lesa imediatamente a esfera jurídica do contribuinte, sendo certo que o critério da impugnabilidade dos atos é o da sua lesividade objetiva, imediata, atual e não meramente potencial.

A mesma doutrina admite que os atos interlocutórios do procedimento não são, em princípio, imediatamente lesivos, razão por que a sua ilegalidade só pode ser suscitada aquando da eventual impugnação deduzida contra o ato final lesivo.

No entanto admitem a impugnação de atos interlocutórios, nomeadamente quando se trate de atos interlocutórios cujo indagação judicial imediata e autónoma se encontre explicitamente

²³⁰ DUARTE MORAIS, Rui, em “*Imputação de Lucros de Sociedades não Residentes Sujeitas a um Regime Fiscal Privilegiado*”, Universidade Católica 2005, p. 254 e ss.

²³¹ JORGE MARQUES, Paulo, em “*A Revisão do Ato Tributário – Do mea culpa à reposição da legalidade*”, Cadernos do IDEFF, n.º 19, Almedina 2015, p. 149.

²³² Nesta definitividade adota-se um critério procedimental, devendo ter-se presente a noção de procedimento tributário atrás analisada.

²³³ Esse princípio extrai-se também do artigo 66.º da LGT, em que se estabelece o regime dos atos interlocutórios do procedimento tributário, que determina que os contribuintes e outros interessados podem reclamar de quaisquer atos ou omissões praticados pela AT, mas a reclamação não suspende o procedimento, podendo os interessados impugnar a decisão final com fundamento em qualquer ilegalidade.

prevista na lei, como acontece com os chamados “atos destacáveis”, que na falta de imediata impugnação se fixam na ordem jurídica (perdendo-se o direito ou a faculdade processual de futuramente discutir-se a sua legalidade), ou dos atos que, embora incluídos no procedimento tributário e anteriores à decisão final, sejam instantaneamente lesivos, abrindo-se então a hipótese da sua impugnação imediata, sem prejuízo de a sua ilegalidade poder ser suscitada na impugnação que venha a ser deduzida contra o ato final.

Se é certo afirmar que, de uma forma geral, e neste ponto, o ordenamento tributário parece não se encontrar com o ordenamento administrativo, também é certo que nos parece falacioso retirar destas premissas a conclusão de que, em matéria de impugnabilidade do ato, o contencioso tributário ignore por completo o disposto no contencioso administrativo.

Por um lado, é nossa opinião que não devemos esquecer a referência a “ato administrativo” que é feita no artigo 148.º do CPA, já que, esta não afasta de todo a sua aplicação a reclamações de atos interlocutórios, pois, e aliás, atos administrativos são todas “as decisões que, no exercício de poderes jurídico-administrativos, visem produzir efeitos jurídicos externos numa situação individual e concreta”, sejam ou não a decisão final do procedimento. Por outro lado, verifica-se também que, por exemplo, quanto aos atos meramente confirmativos, a disciplina aplicável é a constante do artigo 53.º do CPTA, sem que haja aí qualquer impedimento ao contacto entre o contencioso administrativo e tributário, aliás esse contacto é expressamente assinalado pela remissão efetuada no artigo 2.º do CPPT.

Assim, considera-se que apesar do aparente afastamento entre o contencioso administrativo e tributário no que à definitividade horizontal diz respeito, não podemos concordar com a posição de LOPES DE SOUSA, que afasta por completo os regimes.

Numa posição intermédia acreditamos que efetivamente pelo exposto não se pode retirar que o contencioso administrativo e tributário se afastam em todos os parâmetros atinentes à análise da impugnabilidade do ato.

2.2.2 Os Atos Destacáveis

Os atos destacáveis são os atos que na falta de imediata impugnação se fixam na ordem jurídica, ficando perdido o direito ou a faculdade processual de posteriormente discutir a sua legalidade.

Este tipo de ato, embora incluído num procedimento tributário e anterior à decisão final, influencia irremediavelmente essa mesma decisão, justificando-se que seja contestado por forma autónoma, principalmente nos casos em que é praticado por entidades distintas da que deve proferir a decisão final.

Se os atos destacáveis não forem impugnados, a decisão consolidar-se-á e o que neles se decidiu ficará assente no procedimento tributário em que eles estejam inseridos ou

conexionados, não podendo a decisão final do procedimento ser impugnada com fundamento em vício do ato destacável.

Mesmo que a doutrina mais tradicional²³⁴ não aceitasse a respetiva impugnação destes atos não definitivos, a verdade é que o legislador tributário a admitiu, não só através da impugnação administrativa, da reclamação, ao referir-se a “quaisquer atos”, no artigo 66.º, n.º 1 da LGT, como também através do artigo 54.º do CPPT, onde ressalva as situações não só da lesividade do ato, mas também a dos atos destacáveis.

A possibilidade de impugnação autónoma de atos imediatamente lesivos justifica-se a nosso ver, não por uma opção legislativa sobre a conveniência dessa impugnação, mas sim por imposição constitucional que garante aos interessados o direito de impugnarem contenciosamente quaisquer atos administrativos que lesem os seus direitos ou interesses legítimos (cf. o artigo 268.º, n.º 4 CRP), e que está em consonância com o princípio da tutela judicial efetiva.

Como já tivemos oportunidade de referir, a definitividade horizontal foi abandonada no contencioso administrativo, em virtude do disposto no artigo 51.º do CPTA.

No contencioso tributário, refere CERDEIRA RIBEIRO que a regra é a da impossibilidade de impugnação destes atos, com as duas exceções que acima se apontaram: a de o ato ser imediatamente lesivo dos direitos do contribuinte ou de a sua impugnabilidade se encontrar expressamente prevista na lei.

Pelo exposto, parece que deixou de ter importância jurídica o facto de um ato ser ou não “definitivo e executório”, mas sim se o ato é ou não lesivo, tudo se reconduzindo, em última análise, aos efeitos do ato de que se tenciona recorrer.

Nestes termos, a questão da recorribilidade dos atos não pode ser apreciada sem se analisar a temática da lesividade dos próprios atos.

2.2.3 A Lesividade dos Atos Tributários

O conceito de ato administrativo lesivo, apesar de ter uma grande importância prática, não possui um grande desenvolvimento jurisprudencial ou doutrinal, contudo, podemos encontrar no artigo 268º, nº4 da CRP e no artigo 51º do CPTA a referência a atos administrativos lesivos e não lesivos.

REBELO DE SOUSA e SALGADO DE MATOS²³⁵, defendem que os atos administrativos

²³⁴ LOPES DE SOUSA admite que “nos procedimentos tributários que conduzem a um ato de liquidação de um tributo, a esfera jurídica dos interessados apenas é atingida por esse ato e, por isso, em regra, será ele e apenas ele o ato lesivo de contenciosamente impugnável”. Para maiores desenvolvimentos v. LOPES DE SOUSA, Jorge, em *“Código de Procedimento e de Processo Tributário, Anotado e Comentado”*, 6.ª Edição, Vol. I, Áreas Editora 2011, p. 497.

²³⁵ REBELO DE SOUSA, Marcelo; SALGADO DE MATOS, André, em *“Direito Administrativo Geral – Atividade administrativa”*, Tomo III, Dom Quixote 2007.

lesivos possuem um carácter externo (artigo 51º do CPTA), e que são, pelo menos, parcialmente desfavoráveis e que não coincidem de todo, com o conceito de “ato definitivo e executório”. Assim, para os autores, são atos administrativos não lesivos os atos que não possuam carácter externo e que sejam integralmente favoráveis. É ainda de salientar que, próprios esclarecem, que a lesividade ou não dos atos administrativos depende apenas dos efeitos que estes pretendem produzir e não da sua legalidade ou ilegalidade.

Expostas estas ideias, importa por isso que nos detenhamos um pouco na alusão feita na CRP, nomeadamente no n.º 4 do atual artigo 268 ²³⁶, que fala na impugnação de quaisquer atos administrativos que “*lesem*” os direitos ou interesses legalmente protegidos.

Esta ideia de centralizar a questão na lesão das posições subjetivas, já tinha sido defendida por ROGÉRIO SOARES²³⁷, ainda que tenha sido mais ao nível da distinção entre o que se deveria entender como sendo um ato administrativo e os atos da Administração, numa perspetiva contenciosa, ou seja, para efeitos de se aferir a recorribilidade dos atos.

Também JORGE MIRANDA²³⁸ defendia, já no Projeto de Revisão Constitucional a questão da recorribilidade de todos os atos lesivos dos direitos ou interesses legalmente protegidos dos particulares.

A verdade é que parece certo, que a questão da lesividade dos atos tributários é de particular importância para efeitos de recurso contencioso.

No entanto, uma questão a debater é sem dúvida a de saber se bastará a potencialidade lesiva do ato ou se, em contrário, será necessária uma lesão atual.

Esse assunto gerou alguma controvérsia dentro da doutrina. Se por um lado, OSVALDO GOMES, entendia ser suficiente a potencialidade lesiva do ato, quando afirmou que “Um ato administrativo é ou não recorrível conforme a sua potencialidade de lesão de direitos ou interesses prosseguidos pelas normas invocadas, como violadas, pelo recorrente”²³⁹, por outro, ROGÉRIO SOARES salientava “não bastar que o ato seja daqueles que pela sua natureza concretiza um comando desorientador da ordem jurídica, sendo preciso que o seu estado de virulência seja atual e não apenas potencial”²⁴⁰.

Instalada a controvérsia, o TC veio considerar que, “apesar do artigo 268, n.º 4 da CRP reconhecer o direito a uma tutela jurisdicional efetiva, nomeadamente a impugnação de

²³⁶ Parece certo que o núcleo da alteração introduzida no art. 268º da C.R.P. pela Lei Constitucional n.º.1/89, consistiu em fazer recair a recorribilidade não na circunstância do ato ser “definitivo e executório”, mas na sua lesividade, assim se pretendendo consagrar uma garantia de acionabilidade em relação aos atos que lesem direitos ou interesses legalmente protegidos dos particulares.

²³⁷ Para maiores desenvolvimentos, v. ROGÉRIO SOARES, em “*Direito Administrativo II*”, U. Coimbra, 1978, p. 203.

²³⁸ JORGE MIRANDA, em “*Um Projeto de Revisão Constitucional*”, Coimbra, 1980. Ainda fazendo apelo ao critério da lesão vide também ANTÓNIO VITORINO, em “*Prefácio à CRP*”, Lisboa 1989, p. XIV-XCV e JOÃO MAGALHÃES, em “*Dicionário da Revisão Constitucional*”, p. 20.

²³⁹ OSVALDO GOMES, J. em “*Ato Administrativo Recorrível*”, in Revista de Direito Público, ano VII, n.º. 13, Janeiro/Junho, 1994, p. 59 e ss.

²⁴⁰ ROGÉRIO SOARES, em “*O Ato Administrativo*”, in Scientia Jurídica, Tomo 3, 1990, p. 34 e ss..

quaisquer atos administrativos que lesem os administrados, (...), isso não significa a imediata impugnabilidade contenciosa de todos os atos, ainda que potencialmente lesivos, podendo o legislador estabelecer condicionamentos a essa impugnação, desde que sejam suportáveis”²⁴¹. No entanto, em 2004, com a entrada em vigor do CPTA, a controvérsia volta a surgir em virtude do artigo 51.º do diploma, ao admitir que, “ainda que inseridos num procedimento administrativo, são impugnáveis os atos administrativos com eficácia externa”.

Em conformidade com a opinião de AROSO DE ALMEIDA e ALBERTO CADILHE²⁴², este artigo veio apresentar importantes inovações em relação ao regime que vigorava até então (artigo 25.º da LPTA). Os autores sublinham que, “a solução adotada no CPTA pretendeu atribuir uma maior relevância ao procedimento administrativo, admitindo que este possa ser controlado judicialmente, não apenas no momento da emissão do ato final, mas sempre que se produzam atuações procedimentais que o justifiquem”.

Para os autores, a lesividade de um concreto interesse individual é sobretudo uma condição de legitimidade ativa. É a eventual produção de efeitos externos lesivos da esfera jurídica de particulares que, tendencialmente determinará o carácter impugnável do ato.

Neste sentido parece unanime, que com este novo instituto se criou uma nova visão do contencioso administrativo, que fica assim centrado nos direitos dos particulares e não no ato administrativo, concretizando assim o princípio da tutela judicial efetiva, aliás, como refere PEREIRA DA SILVA²⁴³, “a acentuação dos aspetos garantísticos dos particulares passa por apelar à crescente noção de direitos fundamentais, como forma de melhorar a tutela jurídica das situações individuais”.

Infelizmente o legislador tributário parece não ter sido tão feliz como o administrativo. Somos obrigados a concordar, em parte, com a opinião de alguma doutrina que considera que estas regras do CPTA, que vigoram no contencioso administrativo, não são aplicáveis diretamente no contencioso tributário, pois o artigo 54.º do CPPT parece manter em vigor o princípio da impugnação unitária, com exceção, claro está, dos atos destacáveis e dos atos lesivos.

2.3 A Exigência da Definitividade Vertical em Casos Especiais

Além dos requisitos já analisados, pode ainda surgir a exigência da definitividade vertical²⁴⁴.

²⁴¹ Ac. TC n.º 9/95 e 115/96, em DR II Série de 22.03.95 e de 06.05.96 e Ac. 676/98.

²⁴² AROSO DE ALMEIDA, Mário e ALBERTO CADILHE, Carlos, em “*Comentários ao Código do Processo nos Tribunais Administrativos*”, 2.ª Ed., Rev. Almedina 2007, p. 306 e ss.

²⁴³ PEREIRA DA SILVA, Vasco, em “*Para um Contencioso Administrativo dos Particulares*”, Almedina, 2005, p. 47.

²⁴⁴ Conforme FREITAS DA ROCHA, na definitividade vertical, o ato definitivo é sinónimo de ato que expressa a última vontade do seu mais elevado superior hierárquico. O Autor ensina que nesta situação vale o

Se por um lado, é verdade que atualmente não se exige, como regra, a definitividade vertical, também não é menos verdade que, excecionalmente se exige o esgotamento das vias hierárquicas administrativas, como requisito para se abrir a via contenciosa.

Como nos diz AROSO DE ALMEIDA, “as decisões administrativas continuam, no entanto, a estar sujeitas a impugnação administrativa necessária nos casos em que isso esteja expressamente previsto na lei, em resultado de uma opção consciente e deliberada do legislador, quando este a considere justificada”²⁴⁵, como acontece, em matéria tributária, no caso da impugnação de autoliquidação (artigo 131.º CPPT), impugnação de retenção na fonte (artigo 132.º CPPT) e impugnação de pagamento por conta (artigo 133.º CPPT)²⁴⁶.

Nestas três exceções, os contribuintes podem utilizar a via contenciosa, no entanto, o legislador não lhes permite o acesso direto, obrigando-os a esgotar as vias administrativas, impondo-lhes a utilização de reclamação graciosa.

Já por diversas vezes foi colocada a questão da constitucionalidade da imposição da prévia reclamação administrativa, no entanto, o argumento em favor dessa inconstitucionalidade tem sido rejeitado quer pela doutrina quer pela jurisprudência, inclusive a do próprio Tribunal Constitucional²⁴⁷.

Alguma doutrina encontra um argumento convincente a esta posição do legislador, nomeadamente FREITAS DA ROCHA, por considerar que nestas situações “ainda não existe propriamente um conflito de pretensões entre o credor tributário e o sujeito passivo, que justifique a entrada em cena de um órgão jurisdicional”, e adianta que “(...) até ao momento (...) a Administração ainda não manifestou por forma alguma a sua vontade e, consequentemente, ainda nada fez que possa eventualmente lesar o contribuinte”²⁴⁸.

Na verdade, esta exigência da definitividade vertical é ultrapassada, na impugnação de autoliquidação e na impugnação de retenções na fonte, sempre e quando o fundamento consistir exclusivamente em matéria de Direito e a autoliquidação tiver sido efetuada de

critério da hierarquia e interessa discernir se sobre aquela questão jurídica a decisão administrativa ainda é suscetível de reapreciação por parte de uma entidade superior sendo que, em caso afirmativo, o ato não se pode considerar verticalmente definitivo. Para maiores desenvolvimentos, v. FREITAS DA ROCHA, Joaquim, em “*Lições de Procedimento e de Processo Tributário*”, 4.ª Edição, Coimbra Editora 2011, p. 25 e ss.

²⁴⁵ AROSO DE ALMEIDA, Mário, em “*Manual de Processo Administrativo*”, Almedina, Coimbra 2010, p. 303.

²⁴⁶ Foi aditado ao CPPT, através da Lei n.º 83-C/2013, de 31 de Dezembro, o artigo 133.º-A “**Impugnação com fundamento em matéria de classificação pautal, origem ou valor aduaneiro das mercadorias**”.

Este artigo contempla a possibilidade de impugnação judicial os atos de liquidação que tenham por fundamento a classificação pautal, a origem ou o valor aduaneiro das mercadorias. No entanto e à semelhança das outras três exceções, também aqui a impugnação judicial depende de prévia reclamação graciosa, sendo-lhe aplicável, com as necessárias adaptações, o disposto no n.º 2 do artigo 131.º do CPPT.

²⁴⁷ Nesse sentido, v. entre outros AROSO DE ALMEIDA, Mário, em “*Manual de Processo Administrativo*”, Almedina, Coimbra, 2010, p. 303 e 304; LOPES DE SOUSA, Jorge, em “*Código de Procedimento e de Processo Tributário, Anotado e Comentado*”, Vol. I, 6.ª Edição, Áreas Editora 2011, p. 481 e 482, e jurisprudência aí citada.

²⁴⁸ FREITAS DA ROCHA, Joaquim, em “*Lições de Procedimento e de Processo Tributário*”, 4.ª Edição, Coimbra Editora 2011, p. 224 e ss.

acordo com orientações genéricas emitidas pela AT (art.º 131, n.º 3 e art.º 132., n.º 6 ambos do CPPT).

2.4 A Irrelevância da Forma do Ato

Como defende LIMA GUERREIRO²⁴⁹, “o centro de gravidade da impugnação ou recurso não é hoje (...) a forma do ato, mas a sua substância jurídica, como resulta do artigo 268.º, n.º 4 da CRP, (...), podendo abranger qualquer ato lesivo”.

Conforme vimos defendendo neste trabalho, a caracterização de uma determinada atuação da AT enquanto ato, depende do preenchimento dos pressupostos substanciais da existência desse mesmo ato e não da forma assumida pelo mesmo.

Ao contrário do que acontece com a norma²⁵⁰ o ato destina-se à regulamentação jurídica de determinada situação, cujo destinatário está perfeitamente identificado.

Sucedem que por vezes, existem verdadeiros atos administrativos inseridos em instrumentos normativos, como sejam o Regulamento, a Lei ou o Decreto-Lei, aliás posição bem sedimentada pelo Conselheiro PIRES ESTEVES²⁵¹, ao admitir que “Nenhuma norma impede que um ato administrativo do Governo seja externado por via de lei ou de Decreto-Lei, possibilidade que é mesmo admitida expressamente pelo artigo 268.º n.º 4 da CRP e não é contrariada pelos artigos 201.º e 202.º da Lei Fundamental que apenas definem as competências administrativa e legislativa do Governo. Pode, pois, um ato administrativo estar contido num diploma legislativo ou regulamentar. Como pode, também, um diploma legal conter disposições normativas e ao mesmo tempo um ato administrativo”.

Nos termos do artigo 268.º n.º 4 da CRP fica claro que é garantido constitucionalmente o recurso contencioso de quaisquer atos, independentemente da sua forma, aliás, como ensina CERDEIRA RIBEIRO, “se não fosse admitida a impugnação daqueles atos, estaríamos perante uma clara situação em que facilmente seria contornado o espírito legislativo de concessão de uma tutela jurídica plena e eficaz dos administrados”²⁵².

Pelo exposto, parece-nos claro que, no caso das orientações genéricas, estamos sim perante um ato materialmente administrativo mas formalmente normativo²⁵³.

²⁴⁹ LIMA GUERREIRO, António, em “*Lei Geral Tributária Anotada*”, Editora Rei dos Livros 2001, p. 405.

²⁵⁰ A Norma tem um alcance geral e abstrato, dado que não individualiza os seus destinatários, nem se destina a fixar efeitos jurídicos numa situação concreta, visando sim a regulamentação do conjunto de situações que recaiam na previsão normativa.

²⁵¹ Para maiores desenvolvimentos, v. Ac. STA de 12-12-2002, Relator: Conselheiro PIRES ESTEVES, disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/8a260a3d4179e99d80256c94003a337c?OpenDocument>.

²⁵² CERDEIRA RIBEIRO, Nuno, em “*O Controlo Jurisdicional dos Atos Tributários da Administração Tributária*”, Almedina 2014, p. 155 e ss.

²⁵³ Entende-se, geralmente, por atos normativos aqueles cujo conteúdo não se esgota com uma única aplicação

Mais uma vez somos obrigados a constatar que o legislador administrativo foi bem mais feliz que o legislador tributário, ao consagrar esta matéria, de uma forma clara e explícita no CPTA, no seu artigo 52.º, reafirmando o que já consta como garantia constitucional no n.º 4 do artigo 268.º, que a “A impugnabilidade dos atos administrativos não depende da respetiva forma”.

Todavia, no contencioso tributário não existe norma paralela àquela. No entanto deve entender-se que o regime do artigo 52.º do CPTA lhe é aplicável, na sua totalidade, por força do direito subsidiário e sobretudo por exigência constitucional.

Como é sabido, considera-se como princípio geral o princípio da inimpugnabilidade autónoma dos atos de execução de anterior ato administrativo, aliás ensina ESTEVES DE OLIVEIRA²⁵⁴ por “não conterem outros efeitos jurídicos que não sejam a mera concretização ou desenvolvimento da estatuição jurídica contida no ato executado”. No entanto, o regime do artigo 52.º CPTA é, por isso, um desvio a esta regra, o que afinal se compreende em virtude da limitação de conhecimento que acaba de ficar exposta.

Em termos de conclusão, relembramos que o direito tributário se debate constantemente por avalanches de atualizações normativas, bem como pela utilização de diversos conceitos de manifesta complexidade.

A densidade desses conceitos, a constante renovação normativa, a falta de estabilidade legislativa, o facto de se tratar de um direito de sobreposição que abarca conceitos de quase todos os ramos do direito e lhe confere um sentido próprio e autónomo, contribui para que a AT necessite muitas vezes de esclarecer o sentido de determinados conceitos ou de determinadas normas, nomeadamente mediante a utilização do procedimento de orientações genéricas, previsto nos artigos 55.º e 56.º do CPPT, e no artigo 68-A da LGT, o que como veremos mais adiante pode ter uma dimensão positiva e negativa.

Pelo exposto acreditamos que toda esta situação impõe que se aplique o regime da irrelevância da forma do ato no âmbito tributário, numa tentativa de garantir a segurança dos contribuintes na definição da sua situação tributária concreta, aliás acreditamos que só assim fica completa a proteção imposta pelo artigo 268.º, n.º 4 da CRP.

e têm vocação para desencadear aplicações novas em casos futuros e indetermináveis. O ato normativo caracteriza-se, pois, pela sua generalidade e abstração.

²⁵⁴ ESTEVES DE OLIVEIRA, Mário; COSTA GONÇALVES, Pedro; PACHECO DE AMORIM, João, em “*Código do Procedimento Administrativo Anotado*”, 2ª edição, Coimbra Editora 1998, p. 724.

Capítulo III

Da Ilegalidade e Ineficácia dos Atos Tributários Intermédios: As Orientações Genéricas

3.1 Da Ilegalidade das Orientações Genéricas ao Vazio Legislativo

Como já analisámos, e com base no princípio da legalidade, atentos o primado da lei sobre as orientações administrativas, as regras estatuídas nas circulares da AT, têm que respeitar o quadro normativo legislativo de referência – normas jurídicas primárias –, que lhes é prevalente. E quando aquelas determinam um sentido normativo que não tem acolhimento na norma legislativa que supostamente é interpretada, estão afinal a derogá-la e a produzir norma jurídica inovatória inválida.

Mas a letra da lei não é só o ponto de partida, é também um componente irremovível da interpretação jurídica. É nessa medida que o artigo 9.º, n.º 2, do CC consagra que “Não pode, porém, ser considerado pelo intérprete o pensamento legislativo que não tenha na letra da lei um mínimo de correspondência verbal, ainda que imperfeitamente expresso”.

Como foi afirmado pelo STA no Ac. de 5.09.2012: “No direito fiscal o preceito fundamental de hermenêutica jurídica radica no artigo 9º do Código Civil, por força do artigo 11º da LGT, devendo ser usadas as demais técnicas ou cânones utilizados no direito civil”²⁵⁵.

PAULA DOURADO sublinha que, “a referência das disposições da LGT e do CPPT à interpretação das normas em vigor por parte das orientações genéricas (...), tem de ser entendida em conformidade com o artigo 112.º, n.º 5 da CRP, isto é no sentido em que as circulares não podem fazer uma interpretação autêntica das leis, sendo a legalidade das mesmas suscetível de controlo judicial, sendo consensual (e por demais evidente) que este preceito constitucional não pode proibir aos regulamentos e aos atos para-regulamentares que interpretem a lei que executam”²⁵⁶.

Neste sentido, a autora admite que o princípio da igualdade que rege também a atividade administrativa está associado ao princípio da auto vinculação da administração, que no caso em concreto vigora para as orientações genéricas (artigo 55.º do CPPT) e para as informações vinculativas (artigo 57.º do CPPT), princípio esse, que a autora considera, deixar de valer quando as concretizações normativas ou os atos sejam ilegais, aliás como refere “na tipificação, a administração não tem uma liberdade de apreciação e conformação exterior à lei,

²⁵⁵ V. Ac. STA de 05-09-2012, Processo n.º 314/12 e o Ac. TCA Norte de 14-03-2013, Processo n.º 00997/12.8BEPRT, Relator: Pedro Marchão Marques.

²⁵⁶ PAULA DOURADO, Ana, em “*O Princípio da Legalidade Fiscal – Tipicidade, conceitos jurídicos indeterminados e margem de livre apreciação*”, Almedina 2014, p. 733.

mas deve aplicar esta corretamente”²⁵⁷.

Por outro lado, não podemos esquecer que a AT está subjugada ao princípio da legalidade (cf. artigo 266.º, n.º 2, da CRP e artigo 55.º da LGT) e não pode deixar de aplicar uma norma com fundamento em inconstitucionalidade, a menos que o TC já tenha declarado a inconstitucionalidade da mesma com força obrigatória geral (cf. artigo 281.º da CRP) ou se esteja perante o desrespeito por normas constitucionais diretamente aplicáveis e vinculativas, como as que se referem a direitos, liberdades e garantias (cf. artigo 18.º, n.º 1, da CRP), o que quer isto dizer que passamos a ter um duplo problema.

Se por um lado, o TC se recusa a analisar a inconstitucionalidade das orientações genéricas, assumindo que não tem competência para o fazer, sublinhando que os tribunais podem apenas anular os atos praticados e não as normas ou diplomas²⁵⁸, por outro, deparamo-nos com a atual impossibilidade de os contribuintes impugnarem autonomamente uma orientação genérica suscitando a sua inconstitucionalidade, podendo apenas impugnar os atos decisórios praticados com base nessas orientações genéricas!

Perante este vazio legislativo, temos observado, que a doutrina e jurisprudência dominante levam a que haja apenas um controlo indireto das orientações genéricas, através da contestação graciosa ou judicial dos atos que as aplicam, ou seja, os sujeitos passivos não têm qualquer poder jurídico que possam usar para o seu expurgo da ordem jurídica.

Perante esta situação caricata, não podemos deixar de concordar com posições bem marcantes na nossa doutrina, como foi a de SALDANHA SANCHEZ²⁵⁹, que por diversas vezes sublinhou, “que caso defendêssemos a tese da eficácia exclusivamente interna, as bizarras orientações genéricas, se iriam manter infinitamente na ordem jurídica, mesmo que os contribuintes concretos conseguissem anular liquidações pontuais feitas com base no critério da orientação”, e como é atualmente a de TABORDA DA GAMA, quando crítica a situação da eficácia interna das orientações genéricas, admitindo que “se antolha a flagrante violação dos princípios da proteção jurídica, da juridicidade e da tutela judicial efetiva ínsitos no Estado de Direito”²⁶⁰.

²⁵⁷ PAULA DOURADO, Ana, em “*O Princípio da Legalidade Fiscal – Tipicidade, conceitos jurídicos indeterminados e margem de livre apreciação*”, Almedina 2014, p. 720 e ss.

²⁵⁸ Para maiores desenvolvimentos sobre esta posição, v. Ac. STA 21-11-2007, Processo n.º 0709/07, Relator: Brandão de Pinho, onde se pode ler que o tribunal assume que “Mas tal pedido é manifestamente improcedente. No processo de impugnação judicial o tribunal pode apenas anular atos de liquidação ou semelhante, que não revogar normas ou diplomas, sendo que o dito artigo 79.º da Lei Geral Tributária respeita à revogação, ratificação, reforma, conversão e retificação de atos administrativos, que não de diplomas”.

²⁵⁹ SALDANHA SANCHES, J.L., em “*A Quantificação da Obrigação Tributária*”, Dissertação de Doutoramento, 2.ª Edição, Lex Lisboa 2000.

²⁶⁰ OTERO, Paulo; ARAÚJO, Fernando; TABORDA DA GAMA, João, em “*Estudos em Memória do Prof. Doutor J.L. Saldanha Sanches*”, Vol. III, Direito Fiscal: Parte Geral, Coimbra Editora 2011, p. 209.

3.2 Da Não Retroatividade das Orientações Genéricas à Abertura do Legislador

Nesta sede, a questão a saber é se a AT pode aplicar uma orientação genérica no momento em que controla a declaração de um contribuinte, quando este, por sua vez, a tinha elaborado com base na interpretação de lei, aplicada à situação tributária, anterior à emissão da orientação genérica.

Como já analisámos anteriormente, e com base no princípio da não retroatividade da lei fiscal, a lei estipula que as orientações genéricas não podem ter efeitos retroativos, ou seja, não se podem aplicar a situações que ocorreram antes da sua entrada em vigor. Segundo o artigo 68.º-A, n.º 2 da LGT, “não são invocáveis retroativamente perante os contribuintes que tenham agido com base numa interpretação plausível e de boa-fé da lei, as orientações genéricas que ainda não estavam em vigor no momento do facto tributário”.

Em concreto, parece que o preceito pretende evitar que a AT avalie a declaração de um contribuinte com base numa orientação genérica que não existia no momento da prática de um qualquer ato com relevância tributária.

No entanto e em análise aos procedimentos da própria AT, suscitam-nos algumas dúvidas em relação ao alcance deste preceito. O momento relevante é, pois, o do facto tributário ou, eventualmente o do seu tratamento fiscal pelo contribuinte?

Um modo racional de analisar a situação é a de pensar que numa primeira perspetiva não se pode aplicar retroativamente uma orientação genérica a um facto com relevância tributária que tenha ocorrido antes da sua emissão, visto a lei não o permitir.

No entanto, o legislador parece admitir a retroatividade no próprio artigo 68.º-A, n.º 2 da LGT, ficando a salvo o contribuinte, se a sua interpretação da “lei” tiver sido “*plausível e de boa-fé*”.

Parece com isto que existe uma abertura do legislador à aplicação retroativa de orientações genéricas, quando seja legitimada por uma especial coerência normativa, expressa, excecional e seja acompanhada pela falta de plausibilidade da solução defendida pelo contribuinte, ou ainda pela má-fé deste (colocando-se aqui questões de ónus da prova)²⁶¹.

No entanto, se o contribuinte agir numa determinada situação, de acordo com uma orientação genérica, aplicando-a à sua situação tributária, e posteriormente a AT emitir uma nova orientação genérica revogando expressa ou tacitamente a anterior, torna-se quase impossível, e à luz do que defendemos anteriormente, que a AT consiga a retroatividade da nova orientação genérica, já que, o contribuinte agiu com base nessa primeira interpretação vinculativa.

No que toca à situação mais ou menos favorável que a nova orientação genérica possa vir a

²⁶¹ Aspeto que não vamos abordar aqui, mas que carece de reflexão.

oferecer, é possível encontrar na nossa jurisprudência²⁶² base para se defender que, quando a orientação genérica comporte uma interpretação menos favorável ao interesse do particular, ela apenas pode ser aplicada pela AT aos factos que se verifiquem depois da sua entrada em vigor. No entanto, quando for favorável ao contribuinte, a AT deve procurar aplicar a interpretação mais favorável a factos anteriores à sua emissão²⁶³.

3.3 Da Publicação das Orientações Genéricas à sua Ineficácia Externa

Uma das causas históricas da desconfiança em relação às orientações genéricas e à sua eficácia externa, por parte de alguns autores, era o facto de estas não serem publicitadas no jornal oficial, e portanto não serem de conhecimento obrigatório por parte dos cidadãos.

Contudo, ao fazermos uma análise mais cuidada, verificámos que as circulares têm vindo a ser publicadas desde o primeiro número do *Boletim da DGCI (1935)*²⁶⁴, local de estilo que indiciava a escolha das circulares a publicar, para conhecimento dos funcionários, contribuintes, outras entidades públicas e até dos tribunais.

O regime atual da publicidade das orientações genéricas, engloba, com efeito, “a publicação, no prazo de 30 dias²⁶⁵”, conforme consta do artigo 59.º, n.º 3, al. d) da LGT, a qual é feita por meios eletrónicos (artigo 59.º, n.º 5 da LGT).

No nosso entender, a publicação não é mais do que um requisito de eficácia externa das orientações genéricas perante o contribuinte, aliás, a publicação do direito, ou seja, de preceitos que afetam a esfera de outros, é um pressuposto da sua normatividade plena, ainda mais numa época como a nossa, em que a interpretação e a aplicação do Direito Fiscal cabem normalmente ao particular. Mas mesmo que assim não fosse, a publicação das orientações genéricas permitiria aos contribuintes antecipar o comportamento da AT, podendo desta forma exercer o direito ao planeamento fiscal.

Como também já referimos, além da obrigatoriedade de publicação, a AT tem ainda o dever de organizar bases de dados atualizadas com as orientações genéricas, de acesso livre a todos os contribuintes, conforme consta do artigo 56.º do CPPT.

²⁶² Para maiores desenvolvimentos, v. Ac. STA de 22-04-2009, Processo n.º 548/08, Relator: Jorge de Sousa, onde se pode ler que “constata-se que a data de emissão de tal hipotética Circular é posterior à data da apresentação dos pedidos (...) pelo que nunca se poderia dela retirar qualquer efeito negativo em relação à ora Autora derivado do seu não cumprimento”

²⁶³ Apesar de os factos serem anteriores a um ofício-circulado, o STA, no Ac. De 26-06-2002, Processo n.º 21/02, Relator: Almeida Lopes, sustentou que “o princípio da igualdade tributária implica que todos os contribuintes que estejam abrangidos pelas orientações genéricas indicadas no ofício-circulado acima referido sejam tratados da mesma forma”. No mesmo sentido, v. o Ac. STA de 14-10-2009, Processo n.º 795/09, Relator: António Calhau.

²⁶⁴ O *Boletim da DGCI* foi criado por despacho ministerial de 20 de Julho de 1935 pelo Dr. António Oliveira Salazar. Logo no sumário do primeiro número verificamos a publicitação de resoluções administrativas. A partir do n.º 25/26, de Janeiro/Fevereiro de 1961 o Boletim passou a designar-se CIÊNCIA E TÉCNICA FISCAL.

²⁶⁵ O prazo era de seis meses, tendo sido reduzido para 30 dias pelo artigo 107.º da Lei n.º 64-A/2008, de 31 de Dezembro.

Exposto o regime atual da publicação das orientações genéricas, facilmente se verifica que a falta de publicação de uma determinada orientação genérica na base de dados da AT, de acordo com o artigo 56.º do CPPT, incorre em ineficácia externa da mesma, ou seja, o contribuinte não pode ser prejudicado por não ter adotado uma determinada orientação genérica que não estava publicada.

Ao admitirmos esta posição, atribuímos automaticamente eficácia externa às orientações genéricas.

3.4 A Solução Alternativa

Aqui chegados, cumpre-se deixar algumas alternativas ao problema das orientações genéricas enquanto atos tributários intermédios, nomeadamente quanto à sua impugnação autónoma.

Na verdade, parece-nos que ficou demonstrado que, e apesar das divergências doutrinárias e jurisprudenciais, as orientações genéricas querem afetar e afetam mesmo os comportamentos com relevância tributária dos contribuintes, o que nos leva a assumir que o mesmo conduz realmente à sua consideração como normas regulamentares da Administração Fiscal, superando-se dessa forma a oposição da doutrina tradicional entre a eficácia interna e externa. Na verdade o atual modelo de gestão tributária torna totalmente falacioso o argumento tradicional de que a eficácia das orientações genéricas há-de ser sempre interna ou apenas indiretamente externa, podendo o contribuinte sempre impugnar o ato em que elas se materializem, aliás como muito bem explica o professor REBELO DE SOUSA, ao analisar os regulamentos, “qualquer norma cuja aplicação afete pessoas estranhas aos serviços administrativos ou, na sua qualidade de cidadãos, funcionários e agentes administrativos tem, necessariamente carácter externo”²⁶⁶.

Várias têm sido as razões que fundamentam a nossa posição da eficácia externa das orientações genéricas, mas nunca é demais salientar que atualmente, e em virtude do sistema fiscal que existe, o conhecimento das mesmas torna-se fundamental no momento do cumprimento dos deveres de cooperação tributária e até no momento do planeamento fiscal, ora, é com base nesse planeamento que os contribuintes conseguem prever como a AT se vai comportar.

Como já verificámos, as orientações genéricas têm o seu regime jurídico próprio, o que aliás prova que estas são uma forma, cada vez mais usual de atuação da AT, incontornável e

²⁶⁶ REBELO DE SOUSA, Marcelo; SALGADO DE MATOS, André, em “*Direito Administrativo Geral – Atividade administrativa*”, Tomo III, Dom Quixote, 2007, p. 247. No mesmo sentido de orientação, v. ESTEVES DE OLIVEIRA, Mário, em “*Direito Administrativo I*”, Lisboa, 1980, p. 125 e GOMES CANOTILHO, JJ, em “*Direito Constitucional e Teoria da Constituição*”, Reimpressão da 7.ª Edição de 2003, Almedina 2014, p. 733.

efetivamente jurídica, e que a nosso ver se assemelha bastante ao regime dos regulamentos administrativos externos²⁶⁷.

Nesta ordem de raciocínio não podemos deixar de salientar a posição da TABORDA DA GAMA, quando refere, a este respeito que, “A pretensão de afetação de comportamentos e a afetação de comportamentos com relevância tributária dos particulares pelas orientações genéricas são previstas e disciplinadas pelo ordenamento jurídico, que assim autoriza e legitima (ou confirma) a sua atual função regulamentar”²⁶⁸.

Ou seja, é nosso entendimento que à semelhança dos regulamentos também as orientações genéricas traduzem o exercício da função administrativa, estão subordinadas ao princípio da legalidade, são atos unilaterais e imperativos, que tem como função executar e completar leis e dinamizar a ordem jurídica (além de aclarar leis pouco explícitas) e que cumprem os requisitos de existência²⁶⁹ e legalidade²⁷⁰ instituídos para os regulamentos.

No que diz respeito aos requisitos de eficácia e como referimos anteriormente, acreditamos que o regime das orientações genéricas cumpre com a necessária acuidade os trâmites da publicidade, apesar, claro está, de não estar regulamentado a devida obrigação de publicação das orientações genéricas no Diário da República.

Apesar da afamada *deficiência* das orientações genéricas no que toca à sua eficácia (pelo menos o fundamento mais utilizado pela doutrina tradicional), o regime das orientações genéricas é bem mais detalhado que o regime dos regulamentos, consagrado nos artigos 97.º a 101.º do CPA²⁷¹. Como vimos durante todo este trabalho, o regime das orientações genéricas regula as competências, os efeitos, a forma e a publicação, indo mesmo ao ponto de referir as expectativas dos contribuintes quanto ao seu cumprimento.

Daqui se conclui que o próprio regime as veja como normas jurídicas, vinculativas por um

²⁶⁷ Não pretendemos desenvolver neste trabalho o regime dos regulamentos, no entanto, para maiores desenvolvimentos da temática, v. REBELO DE SOUSA, Marcelo; SALGADO DE MATOS, André, em “*Direito Administrativo Geral – Atividade administrativa*”, Tomo III, Dom Quixote 2007, p. 238 e ss.

²⁶⁸ OTERO, Paulo; ARAÚJO, Fernando; TABORDA DA GAMA, João, em “*Estudos em Memória do Prof. Doutor J.L. Saldanha Sanches*”, Vol. III, Direito Fiscal: Parte Geral, Coimbra Editora 2011, p. 215.

²⁶⁹ Comparando os requisitos de existência do regulamento, proferidos por REBELO DE SOUSA, verificamos que os mesmos se adaptam às orientações genéricas. Eles são: que seja um ato jurídico, imaterial, unilateral, normativo, de administração e de gestão pública. Para maiores desenvolvimentos, v. REBELO DE SOUSA, Marcelo; SALGADO DE MATOS, André, em “*Direito Administrativo Geral – Atividade administrativa*”, Tomo III, Dom Quixote 2007, p. 251.

²⁷⁰ No mesmo sentido, o professor aponta como requisitos de legalidade: requisitos subjetivos e objetivos e dentro destes, materiais, formais e funcionais. O principal requisito subjetivo é a competência do órgão emissor, ou seja, a lei tem de atribuir competência para tal. No caso dos requisitos objetivos materiais, o conteúdo e o objeto têm de ser possíveis e inteligíveis e não podem dizer respeito a matéria de reserva de lei, nem contrariar a legalidade. Nos requisitos objetivos formais, encontramos a forma exigida pela Constituição ou pela lei, onde se sublinha que a forma dos regulamentos externos é necessariamente a escrita e não a oral. Analisando os outros requisitos formais defendidos pelo professor para os regulamentos, verificamos que, se às orientações genéricas lhe for atribuído o mesmo estatuto, talvez os litígios nos tribunais fiscais diminuam consideravelmente. Por fim, quanto aos requisitos funcionais, verificamos que os mesmos se debruçam sobre o fim do regulamento, ou seja, o regulamento tem que visar a prossecução do interesse público definido por lei, tem ainda de respeitar o princípio da imparcialidade.

²⁷¹ Novo CPA aprovado pelo Decreto-Lei n.º 4/20015, de 7 de Janeiro, que entrou em vigor 90 dias após a sua publicação, ou seja, 7 de Abril de 2015.

lado para a AT e, como normas que são, para cumprir por outro, pelos particulares.

Assumindo esta posição perante as orientações genéricas (equiparar o seu regime ao regime dos regulamentos administrativos externos), concluímos que esta alteração de padrões deve implicar inevitavelmente e de forma expressa, um sistema regulador das orientações genéricas. Um sistema de proteção jurídica em que estas normas possam ser avaliadas autonomamente na sua conformidade com a lei e com a Constituição e, em caso de desconformidade, poderem ser expurgadas do ordenamento jurídico, porque atualmente e à luz da posição tradicional, não existe uma tutela jurídica direta para as orientações genéricas.

O primeiro efeito da juridificação plena das orientações genéricas é, sem dúvida, que as mesmas devem ser passíveis de *controlo de constitucionalidade* como as demais normas regulamentares.

Posteriormente devem ser objeto de um controlo normativo, sujeitas à possibilidade de declaração de ilegalidade com ou sem força obrigatória geral, o que implica obviamente todas as consequências de uma eventual declaração de ilegalidade.

É nosso entendimento que o legislador deve acabar de vez com as dúvidas jurídicas em torno das orientações genéricas, evitando mais litígios, insegurança jurídica e até mesmo flutuação jurisprudencial.

Continuar a ter uma visão tradicional é também, mas não só, permitir que os contribuintes apenas insistam no seu cumprimento nos casos em que o seu conteúdo lhes é favorável, ou seja, no caso de o conteúdo lhes ser desfavorável, uns cumprirão, outros pesarão a possibilidade e a solidez da interpretação da lei contrária e arriscarão não o fazer.

Em resumo, um controlo jurisdicional assumido, frontal e coerente contribuirá com toda a certeza para uma maior proteção jurídica e uma maior justiça fiscal, aliás, e como bem salienta TABORDA DA GAMA, “Quando se traz as orientações genéricas para o mundo do Direito, ganha a legalidade, a certeza na garantia do Direito, a eficiência e a justiça na distribuição dos encargos, e o Estado de Direito”²⁷².

3.5 Questões em Aberto

Expostas algumas conclusões sobre a temática e numa tentativa de esclarecer algumas das dúvidas atuais e constantes sobre as orientações genéricas, enquanto atos tributários intermédios, surgiram, afinal, mais e porventura mais difíceis dúvidas.

A solução apresentada poderá numa primeira reflexão confundir o leitor, iludindo-o numa possível violação da separação de poderes a vários níveis.

²⁷² OTERO, Paulo; ARAÚJO, Fernando; TABORDA DA GAMA, João, em “*Estudos em Memória do Prof. Doutor J.L. Saldanha Sanches*”, Vol. III, Direito Fiscal: Parte Geral, Coimbra Editora 2011, p. 218.

Num primeiro nível, assemelhando os regimes do regulamento²⁷³ e das orientações genéricas e comparando-os com a lei, nenhuma confusão deve existir no que diz respeito à suposta violação de poderes. A lei traduz a função legislativa, enquanto o regulamento e as orientações genéricas traduzem o exercício da função administrativa.

Como bem ensina REBELO DE SOUSA a este respeito, “Na ordem jurídica portuguesa, o artigo 112.º, n.º 1 da CRP identifica taxativamente as formas de lei, das quais não consta o regulamento, e exclui a admissibilidade de um conceito exclusivamente material de lei”²⁷⁴, logo o que caracteriza a lei é afinal o seu carácter político, decorrente da função legislativa, ao contrário do regulamento, que decorre da função administrativa, estando por isso subordinado ao princípio da legalidade.

Ainda no mesmo sentido, outro fundamento que afasta a possível violação da separação de poderes entre o regime dos regulamentos administrativos, (e que consideramos vir a ter cabimento no regime das orientações genéricas) e as leis é a questão da hierarquia.

Ao contrário do que acontece com as leis, que têm todas a mesma hierarquia (mas não a mesma força, conforme se dispõe no artigo 112.º, n.º 3 da CRP), os regulamentos são hierarquicamente diferenciados entre si, aliás, como ensina REBELO DE SOUSA, “a hierarquia dos regulamentos serve para graduar a preferência de lei entre regulamentos”²⁷⁵.

Num outro nível, e quanto aos tribunais, a questão da aplicação das orientações genéricas enquanto atos normativos, deixa de ser feita como até aqui, ou seja, deixa de ser com base num critério de doutrina certa ou errada, e passa a fazer-se com base num critério de legalidade ou ilegalidade da interpretação, fundamentando a sua posição com base num princípio de interpretação regulamentar conforme à lei regulamentada.

A vinculação dos tribunais às orientações genéricas passará, assim, a ser uma decorrência e concretização da sua vinculação à lei, não sendo por isso, uma violação da separação de poderes.

Exposto isto, ficam algumas questões em aberto: em que medida a lei fiscal deixa espaço para uma regulamentação simplificada da lei deixando a regulamentação dos detalhes sempre à administração? Deve o legislador seguir um regime idêntico ao dos regulamentos da AT? Devem as orientações genéricas ter igual vinculatividade a outros regulamentos ou

²⁷³ O regulamento é uma decisão de um órgão da administração pública que, ao abrigo de normas de direito público, visa produzir efeitos jurídicos em situações gerais e abstratas. O regulamento é caracterizado por ser um ato positivo, imaterial e unilateral e o facto de ser emitido por um órgão da administração implica que se trata de um ato de administração. O que o distingue possivelmente de todas as restantes formas jurídicas da atividade administrativa é o de conter comandos gerais e abstratos, ou seja, normas jurídicas.

²⁷⁴ REBELO DE SOUSA, Marcelo; SALGADO DE MATOS, André, em “*Direito Administrativo Geral – Atividade administrativa*”, Tomo III, Dom Quixote 2007, p. 238.

²⁷⁵ “Os critérios da hierarquia regulamentar são três: a posição do órgão emissor, o âmbito territorial das atribuições prosseguidas pela pessoa coletiva a que pertence o órgão emissor e a forma regulamentar”. Para maiores desenvolvimentos, v. REBELO DE SOUSA, Marcelo; SALGADO DE MATOS, André, em “*Direito Administrativo Geral – Atividade administrativa*”, Tomo III, Dom Quixote 2007, p. 241.

vinculatividade reduzida? Devem as orientações genéricas ter graduação entre elas?

À semelhança dos efeitos processuais, na nossa posição estas são algumas das questões que também ficam por analisar, nesta sede.

Velhas dúvidas que se tentam esclarecer, originam sempre novas dúvidas e problemas que não devemos temer e que devemos ter vontade de voltar a esclarecer, afinal e como tantas vezes nos tem ensinado TABORDA DA GAMA, “Estaremos sempre no caminho da Justiça enquanto formos trocando a certeza da resposta pela possibilidade da pergunta”²⁷⁶.

²⁷⁶ OTERO, Paulo; ARAÚJO, Fernando; TABORDA DA GAMA, João, em *“Estudos em Memória do Prof. Doutor J.L. Saldanha Sanches”*, Vol. III, Direito Fiscal: Parte Geral, Coimbra Editora 2011, p. 225.

Parte III

Case Study “Ofício-Circulado n.º 30.152/2013”

“Entendimento da Área de Gestão Tributária do IVA, relativamente ao âmbito da exclusão do direito à dedução do IVA suportado nas despesas respeitantes a viaturas ligeiras de mercadorias, prevista na alínea a) do n.º 1 do artigo 21.º do CIVA”

1. Delimitação do Problema

Chegados aqui cumpre-se agora analisar, não todos, porque isso seria impossível, mas apenas um dos inúmeros exemplos do alcance da “*legitimidade*” da AT, no âmbito da interpretação da lei, através das orientações genéricas - o ofício-circulado n.º 30.152/2013.

Considerámos necessário abordar, ainda que de uma forma pouco exaustiva, as respetivas consequências deste tipo de ato, tanto no geral, como no caso concreto deste ofício.

Foi em 16 de Outubro de 2013 que a área de Gestão Tributária do IVA divulgou o ofício-circulado n.º 30.152/2013, no qual abordava o polémico tema do exercício do direito à dedução do IVA relativo às despesas de aquisição, locação ou utilização de viaturas ligeiras de mercadorias.

Com este ofício-circulado, a AT entendeu e continua a entender que, no caso de viaturas ligeiras de mercadorias, o IVA não é dedutível, quando e apesar de se encontrarem classificadas como sendo de mercadorias, possuam mais do que 3 lugares conforme descrição do respetivo livrete, dado que não se destinam unicamente ao transporte de mercadorias, conforme referência, intencional, por parte do legislador para considerar, ou não, as viaturas no âmbito da exclusão prevista na alínea a) do n.º 1 do art.º 21.º do CIVA.

A AT considera ainda que o IVA relativo a despesas com viaturas ligeiras de mercadorias até 3 lugares, também não é dedutível, quando utilizadas em atividades de prestação de serviços (nomeadamente atividades de índole profissional), pelo facto de não existir conexão, entre a utilização das referidas viaturas com o tipo de operações praticadas pelo sujeito passivo, não se verificando o requisito exigido no n.º 1 do art.º 20 do CIVA.

Assim, para a AT, o facto relevante nestes veículos é o número de lugares, independentemente da inscrição no certificado de matrícula e no documento único.

Para uma melhor compreensão da problemática, optámos por uma análise coerente e parcelada da questão concreta.

2. Análise ao Direito à Dedução do IVA dos Veículos Ligeiros de Mercadorias

O IVA é um imposto que atua através do método subtrativo indireto, por força do qual os operadores económicos deduzem ao imposto referente às suas operações ativas (venda de bens/prestação de serviços) o que lhes foi faturado na compra de *inputs* da sua produção. É através deste método que se pretende salvaguardar a neutralidade do imposto, sendo que para o efeito o mecanismo de dedução se revela indispensável, libertando os operadores económicos do ónus do IVA no âmbito das suas atividades.

No que se refere ao direito à dedução do IVA, refere a Comissão Europeia (CE)²⁷⁷ que “ A neutralidade deste imposto implica que o IVA incidente sobre bens e serviços utilizados em atividades económicas tributadas deva ser integralmente dedutível. Pode ser difícil alcançar este objetivo e garantir a igualdade das condições de concorrência das empresas da UE sempre que os bens ou serviços sejam utilizados para fins múltiplos (atividades tributadas, atividades isentas ou utilização para fins não profissionais) e o destino desses bens e serviços evolua durante a sua vida económica”.

Neste sentido, COSTA BASTOS²⁷⁸, admite que “entre as mais importantes fontes de complexidade do IVA estão certamente a existência de diversas isenções e as exclusões do direito à dedução”.

Em Portugal, os mecanismos de dedução do IVA encontram-se consagrados nos artºs.19 a 25, do CIVA.

O n.º 1 do artigo 20.º do CIVA estipula uma regra genérica do exercício do direito à dedução do imposto que tenha incidido sobre bens adquiridos, importados ou utilizados pelo sujeito passivo para a realização das transmissões de bens e das prestações de serviços sujeitas a imposto e dele não isentas.

Esta regra tem, no entanto, exceções a este direito, as quais se encontram previstas no n.º 1 do artigo 21.º do CIVA. Tratam-se das aquisições de determinados bens ou serviços cujas características os torna não essenciais à atividade produtiva ou facilmente utilizados em consumos particulares.

No que à nossa análise se refere, importa apenas salientar a alínea a) desta disposição legal, que estabelece, que as despesas relativas à aquisição, fabrico ou importação, à locação, à utilização, à transformação e reparação de viaturas de turismo, estão excluídas do direito à dedução do IVA.

Esta norma considera ainda viatura de turismo qualquer veículo automóvel, com inclusão do reboque, que, pelo seu tipo de construção e equipamento, não seja destinado unicamente a

²⁷⁷ Cf. Comissão Europeia, Livro Verde sobre o Futuro do IVA, Dezembro de 2010.

²⁷⁸ COSTA BASTOS, Rui Manuel Pereira da, em “*O Direito à Dedução do IVA*”, O caso Particular dos Inputs de Utilização Mista, Cadernos do IDEFF, n.º 15, Almedina 2014.

transporte de mercadorias ou a uma utilização com carácter agrícola, comercial ou industrial ou que, sendo misto ou de transporte de passageiros, não tenha mais de 9 lugares com inclusão do condutor.

Face ao exposto neste preceito, o ofício-circulado acima referido, estipula que para efeitos da exclusão do direito à dedução, é considerada viatura de turismo qualquer viatura ligeira que possua mais de 3 lugares com inclusão do condutor, por não se destinar unicamente ao transporte de mercadorias.

Este entendimento da AT é aplicável mesmo que o tipo de veículo inscrito no certificado de matrícula indique que se trata de uma viatura ligeira de mercadorias.

Por outro lado, o n.º 2 do artigo 21.º do CIVA estabelece que a exclusão do direito à dedução não se verifica quando as despesas referidas respeitem a bens cuja venda ou exploração constitua objeto da atividade do sujeito passivo.

Neste sentido, o ofício-circulado vem esclarecer que nestes casos não é suficiente que os bens sejam utilizados para a realização de operações tributáveis, o direito à dedução apenas pode ser exercido nas situações em que o objeto da atividade é a venda ou exploração desses bens, como por exemplo, a venda e/ou locação de automóveis, o ensino da condução ou a exploração de táxis.

Exposto este ponto de vista, o ofício-circulado vem na prática e por ele delimitar a respetiva dedução de IVA na aquisição e nas despesas de veículos ligeiros de mercadorias ao número de lugares da própria viatura, admitindo JOAQUIM CONDESSO²⁷⁹, no Ac TCA, que “ O fundamento da exclusão do direito à dedução previsto no artº.21, do C.I.V.A., encontra-se no facto de muitas das situações ali previstas dizerem respeito a I.V.A. suportado nos "*inputs*" em relação às quais se configura difícil, ou mesmo impossível, controlar da sua bondade, visando-se, pela via da exclusão, obstar à dedução do imposto suportado com bens ou serviços não essenciais à atividade produtiva ou facilmente desviáveis para consumos particulares, não empresariais/profissionais. Esta norma é, no fundo, uma norma especial anti abuso em sede de I.V.A., nos termos em que a doutrina as define”.

Ora, no que diz respeito aos regimes de dedução do IVA, o TJUE tem vindo a considerar que o direito à dedução faz parte integrante do mecanismo do próprio imposto que não pode, em princípio, ser limitado e que se exerce em relação à totalidade dos impostos que incidiram sobre as operações tributáveis efetuadas a montante, tendo sublinhado de forma reiterada, que toda e qualquer limitação do direito à dedução do IVA possui influência no nível de carga fiscal associada e, consequentemente deve aplicar-se de modo semelhante a todos os Estados-membros, daí que apenas sejam admitidas derrogações nos casos expressamente consignados

²⁷⁹ V. Ac. TCA de 10-07-2014, Processo n.º 07558/14, Relator: Joaquim Condeso.

na Diretiva²⁸⁰.

Nos termos do artigo 20.º, n.º 1, do CIVA, só é dedutível o imposto que tenha incidido sobre bens ou serviços adquiridos, importados ou utilizados e que sejam pertinentes aos fins próprios da atividade do sujeito passivo, o que vai de encontro ao disposto no artigo 17.º da Sexta Diretiva e artigo 168.º da Diretiva IVA, quando os mesmos condicionam o direito à dedução ao facto de os bens e serviços em causa serem (...) utilizados para os fins (...) das operações tributadas.

Conforme se depreende das disposições acima referidas, exige-se a existência de um certo nexo de causalidade entre o bem ou serviço adquirido (*input*) e o output tributado, ou seja, o IVA suportado numa determinada operação (a montante) só será dedutível na medida em que possa estar relacionada com uma operação (a jusante) efetivamente tributada²⁸¹.

Obviamente que a análise do nexo de causalidade deverá ser sempre efetuada com algum discernimento, já que, a densidade dessa relação, conforme sublima COSTA BASTOS²⁸², “pode ser diferente conforme a qualidade do sujeito passivo e a natureza das operações efetuadas e estas variáveis podem também ter repercussões sobre o ónus da prova da existência da relação, o qual cabe ao operador interessado na dedução”.

3. O Ónus da Prova no Âmbito Fiscal do Ofício-Circulado

Em face do regime do ónus da prova no procedimento administrativo previsto no n.º 1 do artigo 116.º do CPA, “cabe aos interessados provar os factos que tenham alegado”, sendo, consequentemente, sobre a Administração que recai o ónus da prova de factos que possam constituir obstáculos à satisfação das suas pretensões, bem como dos pressupostos da sua atuação.

No domínio tributário o ónus da prova do artigo 74.º da LGT deve ser analisado cuidadosamente, ressaltando os mais diversos posicionamentos perante a matéria.

O n.º 1 do artigo 74.º da LGT estabelece a regra de que o ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos invocados no procedimento tributário recai sobre quem os invoca. Assim, em regra, a AT terá o ónus da prova dos pressupostos dos factos constitutivos dos direitos que pretende exercer no procedimento, enquanto os sujeitos passivos terão o ónus de provar os factos que possam servir de suporte à concretização desses direitos.

²⁸⁰ DIRECTIVA 2006/112/CE DO CONSELHO de 28 de Novembro de 2006 relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado.

²⁸¹ Questionado o TJUE sobre o alcance da expressão “utilizadas para fins (...)”, considerou, no caso BLP (1995), que os bens ou serviços a montante devem apresentar uma relação direta e imediata com uma ou diversas operações sujeitas a imposto a jusante, sendo que o direito à dedução do IVA pressupõe que as despesas em causa devam constituir parte integrante dos elementos constitutivos do preço das operações tributadas.

²⁸² COSTA BASTOS, Rui Manuel Pereira da, em “O Direito à Dedução do IVA”, O caso Particular dos Inputs de Utilização Mista, Cadernos do IDEFF, n.º 15, Almedina, 2014, p. 79.

Porém, isso não significa que a AT apenas deva procurar carregar para o procedimento provas de factos que aproveitem à sua posição, pois, nessa matéria, mantém-se o seu dever, derivado do princípio do inquisitório, de realizar todas as diligências necessárias à descoberta da verdade, mesmo as que tenham como objetivo provar factos invocados pelos interessados (artigo 58.º LGT).

Numa perspetiva que tenha em mente a unidade do sistema jurídico e a sua coerência valorativa e axiológica, que é elemento primacial da interpretação jurídica (artigo 9.º, n.º 1 CC), a regra deste n.º 1 do artigo 74.º da LGT, idêntica à do artigo 342.º, n.º 1 CC, deverá ser afastada nas situações em que se estabelece inversão do ónus da prova indicadas no artigo 344.º CC, isto é, “quando haja presunção legal, dispensa ou liberação do ónus da prova, ou convenção válida nesse sentido, e, de um modo geral, sempre que a lei o determine” e “quando a parte contrária tiver culposamente tornado impossível a prova ao onerado”.

Nas situações em que esteja em causa a desconsideração do direito à dedução do IVA por operação simulada, a jurisprudência, em moldes genéricos e mais ou menos transversais, parece unânime, não cabendo à AT a demonstração da inexistência das operações tituladas pelas faturas, como acontece no caso de faturas que não têm aderência à realidade, mas sim ao contribuinte que pretende fazer valer esse invocado direito à dedução.

Esta posição é compreensível, uma vez que o regime probatório em análise pretende dissuadir e combater a fraude e a evasão fiscal, tendencialmente criminosa e ganha força jurídica com a disposição do n.º 3 do artigo 19.º do CIVA, “Não pode deduzir-se imposto que resulte de operação simulada ou em que seja simulado o preço constante da fatura”.

No entanto, uma questão de importante relevo é a prova dos factos impeditivos e extintivos.

É corolário da regra de que o ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos da AT ou dos contribuintes recai sobre quem os invoque.

No entanto e em sintonia com o artigo 342.º, n.º 2 CC, o ónus da prova recai sobre aquele contra quem são invocados os factos impeditivos, modificativos e extintivos dos direitos invocados, ou seja, os factos impeditivos, modificativos ou extintivos são factos que constituem obstáculo ao reconhecimento do direito alegado pelo autor.

Enquanto os factos impeditivos são obstáculo não definitivo ao exercício do direito invocado pela parte contrária, os factos modificativos alteram o direito invocado e os factos extintivos extinguem-no.

Ora no caso em análise, ao interpretarmos a redação do artigo 21.º, n.º 1 al. a) CIVA, verificamos que estão excluídas da Dedução do IVA as despesas de viaturas de turismo, ou mesmo tempo que inclui no conceito de viaturas de turismo, toda e qualquer viatura que “ (...)

com inclusão do reboque, que, pelo seu tipo de construção e equipamento, não seja destinado unicamente ao transporte de mercadorias ou a uma utilização com carácter agrícola, comercial ou industrial ou que, sendo misto ou de transporte de passageiros, não tenha mais de nove lugares, com inclusão do condutor” (sublinhado nosso).

Perante o exposto e no âmbito do ofício-circulado em análise, parece certo que a AT fez uma restrição qualitativa dos veículos, introduzindo na sua interpretação o número de lugares dos veículos ligeiros de mercadorias (até 3 lugares o IVA é dedutível).

Restam no entanto algumas dúvidas sobre o ónus da prova nos veículos unicamente para o transporte de mercadorias ou a uma utilização com carácter agrícola, comercial ou industrial.

Um exemplo prático deste problema foi a aquisição, por parte dos empresários e empresas agrícolas, de carrinhas Toyota Hilux 1200 com 5 lugares.

São carrinhas robustas, com tração, com caixa aberta e utilizadas na sua grande maioria para atividades agrícolas e comerciais.

A opção pelo número de lugares sentados prende-se muitas vezes com a possibilidade extra de transportar os próprios empregados de umas herdades para outras.

No entanto, JOAQUIM CONDESSO²⁸³ considera, no Ac TCA que “ (...) o legislador (...) pretendeu com esta referência intencional à expressão "unicamente", e imbuído do mencionado propósito de evitar a possibilidade do aproveitamento para fins particulares da faculdade de dedução do IVA na aquisição de bens e serviços, que só relativamente às viaturas que, pelas suas características, tivessem somente a potencialidade de ser afetas àquelas atividades, e não mais, seria possível o exercício do direito à dedução do IVA suportado na sua aquisição”, e vai mais longe, pressupondo a intenção do legislador, quando afirma que “naquela primeira espécie de viaturas de turismo, cabem os veículos de mercadorias (que possam ter outro destino/utilização para além do transporte de mercadorias). Estamos, efetivamente, perante um conceito próprio do Código do I.V.A. que não remete para a classificação ou tipologia constante do Código da Estrada. De facto, se fosse intenção do legislador construir o conceito de viatura de turismo a partir da tipologia de veículos constante deste último diploma legal, excluindo do mesmo os veículos classificados como veículos de mercadorias, teria, simplesmente, estipulado expressamente nesse sentido”.

Seguindo a ordem de pensamento de JOAQUIM CONDESSO, fica-nos a dúvida: se fosse intenção do legislador construir um conceito de viatura de turismo a partir da tipologia dos 5 lugares nos veículos ligeiros de mercadorias, excluindo os veículos de 3 lugares, não teria simplesmente estipulado nesse sentido?

Parece então que a AT, com a anuência do legislador, retirou aos sujeitos passivos a

²⁸³ V. Ac. TCA de 10-07-2014, Processo n.º 07558/14, Relator: Joaquim Condessó.

possibilidade de provarem²⁸⁴ a utilização exclusiva dos veículos ligeiros de mercadorias adquiridos, introduzindo barreiras na lei que nem mesmo o legislador criou.

4. Vinculação da AT às Informações Prestadas/Emitidas

Como corolário do princípio da colaboração da Administração, em geral, com os particulares, conforme o artigo 11º do CPA, o artigo 59º, n.º 3, al.e), da LGT, prevê a cooperação da Administração Tributária com os contribuintes, consubstanciada, além do mais, na emissão de informação vinculativa sobre situações tributárias concretas (artigo 68º da LGT.).

Nos termos do artigo 68.º-A da LGT, AT deve proceder à conversão das informações vinculativas ou de outro tipo de entendimento prestado aos contribuintes em circulares administrativas, quando tenha sido colocada questão de direito relevante e esta tenha sido apreciada no mesmo sentido em três pedidos de informação ou seja previsível que o venha a ser.

Nos termos da lei (artigo 57º, n.º.1, do CPPT), uma vez prestada a informação sobre a situação do contribuinte, ficam os serviços tributários vinculados a não proceder de forma diversa, caso se verifiquem os factos identificados e previstos na lei, salvo em cumprimento de decisão judicial.

O CPPT não fixa qualquer prazo de validade à informação prestada nas informações vinculativas, é preciso notar que ela tem, no entanto, dois termos de referência. Por um lado, ela reporta-se aos factos enunciados pelo contribuinte; por outro, reporta-se ao enquadramento jurídico que deles fazem os serviços. Assim, a informação prestada perde qualquer validade se os factos ocorrerem em termos diversos daqueles que foram apresentados aos serviços, nomeadamente se ocorrerem com contornos que lhe tenham sido ocultados. Do mesmo modo, a informação prestada perde validade se as normas jurídicas que serviram à qualificação tributária dos factos vierem, entretanto, a ser alteradas.

Por último, se a AT proceder de forma diversa do sentido que constar da informação vinculativa prestada, o ato que praticar enfermará de vício de violação de lei, sendo gerador da sua anulabilidade.

Por outro lado, a LGT, no seu artigo 68.º-A, obriga ainda a AT a rever as orientações genéricas referidas no n.º 1, atendendo, nomeadamente, à jurisprudência dos tribunais superiores.

²⁸⁴ Quer isto dizer que a AT, mesmo admitindo que os bens ou serviços identificados no artº.21, n.º.1, do CIVA, possam destinar-se a fins empresariais, por reconhecer ser particularmente difícil o controlo da utilização dos referidos bens ou serviços e com o intuito de evitar a possibilidade de elevado nível de fraude, procurou evitar as dificuldades que surgiriam na administração do imposto devido ao contencioso que inevitavelmente se iria gerar sobre esta matéria, consagrando no referido ofício-circulado um conjunto de regras que extrapolam a própria norma. A AT sustenta a sua posição alegando a impossibilidade de controlar “a bondade” dos sujeitos passivos, optando-se pela via da exclusão.

Se por um lado, a AT, com a emissão de uma informação vinculativa, não fica obrigada ao seu cumprimento em relação a todas as situações que se lhe colocam dentro do objeto dessa mesma orientação, pois somente em relação ao caso em concreto objeto do pedido, ressalvado o cumprimento de decisão judicial.

Por outro, o regime difere em relação às informações genéricas proferidas pela AT sobre a interpretação das normas tributárias que estejam em vigor no momento do facto tributário, relativamente às quais, nos termos do artigo 68º-A, n.º.1, da LGT, fica vinculada ao seu cumprimento em relação a todas as situações que se lhe colocam dentro do objeto dessa mesma orientação.

Pelo exposto, fica a dúvida em relação à aplicação ou não aplicação dos respetivos ofícios-circulados, já que, infelizmente, é sabido, e numa constante violação do Princípio da Igualdade, que poucas são as Direções de Finanças que têm aplicado o ofício-circulado n.º 30.152/2013.

5. A Responsabilidade Civil por Danos Decorrentes do Exercício da AT através dos Ofícios-circulados

A responsabilidade civil é um conceito civilístico e todos já a experimentaram ou dela tomaram conhecimento no seu quotidiano, é que, na vida social, os comportamentos (ações e omissões) adotados por um cidadão causam muitas vezes prejuízos a outrem e, assim, a lei impõe ao causador dos danos a obrigação de os reparar.

Ocorrendo prejuízo, é a figura da responsabilidade civil que atua, através do surgimento da obrigação de indemnização. Essa obrigação consiste numa necessidade imposta por lei, a quem causa prejuízo a outrem de colocar o ofendido na situação em que estaria, sem a lesão, seja mediante uma reconstituição natural, seja mediante uma indemnização em dinheiro.

Em suma, configura-se como fonte de uma obrigação, a obrigação de indemnizar, e é assim colocada no CC nos artigos 483.º e 562.º.

Também é responsabilidade civil a responsabilidade civil pública decorrente do exercício da função administrativa, da função político-legislativa e da função jurisdicional, conforme consta no RRCEEP²⁸⁵.

O fundamento da responsabilidade civil da Administração Pública passa pela sua atuação, que ao ser na prossecução do interesse público e no respeito pelos direitos e interesses dos administrados, deve pautar-se por critérios de legalidade e eficiência, os quais são diretamente impostos pela CRP e pela Lei (artigo 266.º CRP e artigos 3.º e 5.º CPA).

²⁸⁵ RRCEEP – Regime da Responsabilidade Civil Extracontratual de Estado e Demais Entidades Públicas, aprovado pela Lei n.º 67/2007 de 31 de Dezembro e alterado pela Lei n.º 31/2008 de 17 de Julho.

A Administração, tendo maior poder que os cidadãos, deve também ser mais responsável que o indivíduo singular, aliás como refere GUILHERME DA FONSECA e BETTENCOURT DA CAMARA²⁸⁶, “por ter o poder, que se expressa na autotutela declarativa e na autotutela executiva, deve ser especialmente responsabilizada pelos atos ilícitos que pratica”.

Este princípio geral do dever de indemnizar por parte do Estado encontra-se condensado nos artigos 22.^o²⁸⁷ e 271.^o da CRP.

Apesar da sua componente fortemente autoritária, o Estado tem dado cada vez mais importância às garantias dos administrados (artigos 267.^o e 268.^o da CRP), que já não são vistos apenas como súbitos, mas como titulares de direitos perante o Estado.

Na responsabilidade administrativa estamos perante os casos em que surge, para a Administração, para os titulares dos seus órgãos, funcionários ou agentes, uma obrigação de indemnização dos prejuízos causados a um particular, no exercício da função administrativa.

Um dos tipos dessa responsabilidade administrativa, e sendo essa a que ora nos interessa, é a responsabilidade administrativa delitual, prevista nos artigos 7.^o a 10.^o da Lei n.^o 67/2007.

A responsabilidade administrativa delitual²⁸⁸ alicerça-se em duas bases: por um lado, a vinculação pela Administração aos direitos fundamentais e necessário respeito pelas posições jurídicas subjetivas dos particulares (artigos 18.^o, n.^o 1 e 266.^o, n.^o 1 da CRP) e por outro, ao princípio da legalidade.

Relativamente à concretização do exposto, o artigo 9.^o da referida lei, dispõe o que se entende por ilicitude para efeitos de responsabilidade civil, incluindo não só as ações/omissões que violem as disposições constitucionais, legais ou regulamentares, como as que violem regras de ordem técnica ou deveres objetivos de cuidado, desde que ofendam direitos ou interesses legalmente protegidos.

Perante o exposto, e a título de exemplo, LINO RIBEIRO no Ac. STA que analisa a legalidade de um ofício-circulado sob a forma de cálculo dos juros de mora para a prestação de garantia²⁸⁹ sublinha que “O ofício-circulado n.^o 60.090 de 15/5/2012, da DSGCT, apesar de auto vincular a administração fiscal e de eventualmente se lhe poder atribuir carácter

²⁸⁶ GUILHERME DA FONSECA, BETTENCOURT DA CAMARA, Miguel, em “*A Responsabilidade Civil dos Poderes Públicos – A Ação contra o Estado*”, Coimbra Editora 2013, p. 27.

²⁸⁷ Procurando resumir o que se pode retirar do artigo 22.^o da CRP, diremos que da sua colocação sistemática podemos concluir que integra um princípio geral, que abrange todos os direitos e interesses legalmente protegidos (e não só os direitos, liberdades e garantias), todos os danos (patrimoniais ou não), todas as funções do Estado (administrativa, judicial e político-legislativa) e todas as entidades públicas (não só o Estado). Este artigo deve ser conjugado com os princípios de Direito da União Europeia, de responsabilidade da União por atos dos seus órgãos, de responsabilidade dos Estados-membros por violação do Direito da União Europeia e com os princípios de Direito Internacional Público respeitantes à responsabilidade do Estado por ações relevantes ao nível internacional.

²⁸⁸ Cf. resulta dos artigos 7.^o, n.^o 1 e 8.^o, n.^o 1 e 2 da Lei n.^o 67/2007, para haver responsabilidade civil, é necessário que se verifiquem, cumulativamente, os seus vários pressupostos (o facto voluntário, a ilicitude, a culpa, o dano e o nexo causal).

²⁸⁹ V. Ac. STA de 18-06-2013, Processo n.^o 0905/13, Relator: Lino Ribeiro.

normativo, tem que ser entendido em conformidade com o artigo 112º, nº 5 do CRP, ou seja, não faz uma interpretação autêntica da lei, sendo a sua legalidade suscetível de controlo judicial” e vai mais longe, alegando “que o princípio da legalidade impede a violação ostensiva de normas legais através da via interpretativa” e que o ofício em questão “não tem a mínima correspondência nas palavras da lei, já que, se o texto de lei comporta apenas um sentido, é esse o sentido da norma”.

Como refere PAULA DOURADO, citada no Ac. STA por LINO RIBEIRO, “a tipificação, seja ela administrativa ou judicial, é, por definição, um método de interpretação e aplicação da lei, de conformação jurídica, de concretização de conceitos legais, e por isso mesmo eles constituem a sua matéria-prima. Se a tipificação contrariar o sentido da lei, é ilegal (viola a preferência de lei), e sendo ilegal, não há princípio constitucional que a salve”²⁹⁰.

Outro exemplo sobre a responsabilidade civil da Administração Pública é deixada por PAULO MARQUES, quando sublinha o caso concreto de uma liquidação que foi efetuada com base na declaração do contribuinte que seguiu, para o seu preenchimento, as orientações genéricas da administração tributária, devidamente publicadas.

O autor considera que o contribuinte agiu de boa-fé nos termos do artigo 75.º, n.º 1 da LGT, tendo sido influenciado nas suas opções e na sua conduta pela administração tributária.

Neste sentido, o autor termina alegando haver culpa do Estado, nos termos do artigo 10.º, n.º 2 do RRCEEP.

Ora pelo exposto, e no caso concreto de existência de um ofício-circulado ilegal, temos a nosso ver dois problemas: O problema do TC, que não aceita analisar a constitucionalidade de um ofício-circulado por não lhe reconhecer a eficácia-externa, nem a normatividade e a questão da Responsabilidade Civil do Estado no caso de Ofícios-circulares ilegais, por interpretação extensiva da lei e forçosamente violação do artigo 112.º, n.º 5 da CRP.

Seguindo a posição de GOMES CANOTILHO, parece que a CRP não adotou todas as garantias processuais de um controlo de validade constitucional dos atos estaduais em geral. Apenas prevê expressamente o controlo da constitucionalidade das leis e demais atos normativos e o regime de inexistência de certos outros atos, bem como o recurso aos tribunais para defesa dos direitos, liberdades e garantias.

Assim, caso a posição da doutrina e jurisprudência maioritária continue a prevalecer, mesmo contra todas as exposições que focámos durante todo este trabalho, a questão que fica em aberto é a de saber qual o controlo jurídico possível para os atos que o legislador não considera como normativos e que são desconformes à CRP?

²⁹⁰ V. Ac. STA de 18-06-2013, Processo n.º0905/13, Relator: Lino Ribeiro.

CONCLUSÃO

I. Este trabalho teve como ideia base a necessidade de análise da Segurança Jurídica no âmbito tributário, através do estudo ao ato tributário intermédio emanado pela AT.

Tendo a AT como missão, também, mas não só, administrar os impostos, direitos aduaneiros e demais tributos que lhe sejam atribuídos, esta exerce a sua competência através da prática de atos diversos, que tanto podem ser atos meramente materiais, como verdadeiros atos jurídicos, fixadores de efeitos jurídicos na esfera de determinado sujeito.

Nesta ordem de ideias a missão da AT, deve obediência aos princípios da constitucionalidade, da legalidade, da proporcionalidade e da obrigatoriedade de fundamentação, em prol da coerência do sistema.

II. Hoje em dia, o quadro constitucional que modela o panorama da Justiça tributária impõe ao legislador ordinário a previsão de um conjunto de meios processuais que permitam a tutela plena, efetiva e em tempo útil das posições jurídicas subjetivas dos administrados.

Essa exigência não se basta com a previsão de meios de reação a atuações administrativas lesivas. O contencioso tributário deve antes, deixar de girar em torno dos meios processuais, passando a considerar como pedra angular as situações jurídicas subjetivas carecidas de tutela.

III. A atividade da AT é definida como o conjunto de atos praticados pelo serviço da administração direta do Estado, dotado de autonomia administrativa, com o objetivo de aplicar as normas tributárias ao caso concreto.

Esta sucessão ordenada de atos e formalidades tendentes à formação e manifestação da vontade da Administração Pública origina o carácter eminentemente faseado da atividade tributária, ou seja, origina o procedimento tributário.

IV. Vários são os tipos de procedimentos tributários que podemos encontrar, sejam eles os dirigidos à edição do ato tributário, os dirigidos à edição de outros atos que não o ato tributário *stricto sensu*, os de fiscalização, os de revisão e ainda os de atribuição de benefícios fiscais, todos eles no respeito pelo conjunto de princípios contemplados tanto na CRP, como na LGT e CPPT.

V. Assim, o estudo do conceito de ato tributário mostra-se essencial neste trabalho, sendo a sua definição e a sua interligação com o ato administrativo, tema de grande debate na doutrina portuguesa.

O ato tributário pode ser definido como o ato jurídico unilateral praticado pela AT, no exercício das suas atribuições e competências, decorrentes da lei tributária, destinado à produção de efeitos jurídicos numa determinada situação individual e concreta.

Na distinção entre ato tributário *lato sensu* e *stricto sensu*, optámos pela posição bipartida,

sendo o ato tributário *stricto sensu*, o ato de liquidação e o ato tributário *lato sensu*, o conceito mais alargado e abrangente, englobando todas as atuações administrativas tributárias que se enquadram no conceito de ato.

VI. A questão da definitividade do ato tributário, conjugada com a possibilidade de impugnação contenciosa, tem trazido grandes divergências doutrinárias e jurisprudenciais.

No entanto, com a revisão constitucional de 1989 e com base no artigo 268.º, n.º 4 da CRP, o critério da recorribilidade passou a ser o da lesividade de direitos ou interesses legalmente protegidos, na contraposição com o anterior texto constitucional, que referia, a este propósito a definitividade (cf. o teor no n.º 2 da anterior redação do artigo 268.º CRP).

Esta alteração passou a focalizar-se na lesão das posições subjetivas dos particulares, tendo esse facto enormes implicações práticas ao nível do contencioso.

VII. A questão da impugnabilidade dos atos tributários não deve ser encarada como um pressuposto, mas antes como uma designação unitária que abrange uma multiplicidade de requisitos, ou seja, não é nem um carácter intrínseco à natureza do ato tributário, nem tão pouco uma característica privativa de determinada classe de atos.

A impugnabilidade decorre antes da circunstância de o ato tributário afetar de modo negativo a situação jurídica dos administrados, pois só assim, se garante a proteção plena e efetiva dos direitos dos contribuintes em todos os parâmetros da relação jurídica tributária.

VIII. A questão dos atos tributários intermédios é importante na medida em que existem ou podem existir atos tributários intermédios suscetíveis de lesar a esfera jurídica dos contribuintes. Apesar de estarem englobados num procedimento e, apesar de os contribuintes terem a possibilidade de impugnar contenciosamente o ato final desse mesmo procedimento, veem-se desprotegidos no que toca ao ato tributário intermédio.

IX. As orientações genéricas são um exemplo de atos tributários intermédios que influenciam o procedimento tributário, condicionando irremediavelmente a decisão final.

A doutrina e jurisprudência maioritária assume que as orientações genéricas são meros atos de direção, numa relação de hierarquia, sem eficácia interna.

No entanto, essa posição não é unívoca. Somos da opinião que, no atual direito tributário, as orientações genéricas são diretamente dirigidas aos administrados, enquanto sujeitos obrigados à entrega da informação fiscal, e só lateralmente aos seus inferiores hierárquicos.

Efetivamente e apesar do seu conteúdo revelar um carácter geral, não deixa de ter natureza de ato administrativo, e que apesar de consubstanciar uma aparente natureza interna, não deixa de ser, ou poder ser, um ato lesivo de direitos e interesses legalmente protegidos.

X. A negar-se a impugnação autónoma de tais orientações genéricas, as mesmas continuarão a permanecer no ordenamento jurídico, mesmo que contenham soluções contrárias à Lei, protegidas contra as formas normais de expurgo do mundo do Direito

Numa perspetiva de Direito Fiscal Europeu, verificámos que o TJUE é da opinião de que as circulares determinam efetivamente a conduta dos particulares e que por isso sejam relevantes para questões de apreciação dos efeitos no ordenamento jurídico. Assume a posição contrária a alguma da doutrina e jurisprudência nacional, atribuindo-lhe, umas vezes, força de lei e entendendo, outras vezes, que o conceito de “legislação nacional” na aceção do artigo 17.º, n.º 6 da Sexta Diretiva não visa unicamente os atos legislativos, mas igualmente as práticas administrativas, ou seja, atribui valor normativo às circulares.

Mantendo a nossa posição de que o “direito circulatório” da AT (circulares, ofícios-circulados, etc.) tem sido uma forma grosseira de esta adulterar as disposições legais constantes em Leis e Decretos-Lei a seu belo prazer, sendo que, quando confrontados em processos judiciais tem perdido a maioria das ações, é com alguma tristeza que constatamos que continuam a ser produzidos extensos relatórios sobre a matéria fiscal que não são lidos ou raramente são tidos em conta na produção de instruções administrativas.

Note-se que o objetivo das circulares é produzir esclarecimentos e proporcionar interpretações do texto legal que permitam aos sujeitos passivos e seus representantes compreender e executar as normas. Contudo, uma circular não pode sobrepor-se ao texto legal, tanto mais que a nossa legislação proíbe a interpretação extensiva das normas fiscais.

XI. Perante um vazio legislativo, temos verificado que a doutrina e jurisprudência dominante levam a que haja apenas um controlo indireto das orientações genéricas através da contestação graciosa ou judicial dos atos que as aplicam, no entanto, a defender-se essa tese (a tese da eficácia exclusivamente interna), estaríamos a assumir uma lacuna da tutela plena e efetiva e a garantir que certas orientações genéricas “bizarras” se mantivessem na ordem jurídica infinitamente.

XII. Em virtude do atual regime jurídico próprio das orientações genéricas, a solução alternativa passaria por enquadrar as mesmas num regime semelhante ao regime dos regulamentos administrativos externos. Entendemos que à semelhança dos regulamentos também as orientações genéricas traduzem o exercício da função administrativa, estão subordinadas ao princípio da legalidade, são atos unilaterais e imperativos e que têm como função executar e completar leis e dinamizar a ordem jurídica, cumprindo os requisitos de existência e legalidade instituídos para os regulamentos.

No que diz respeito aos requisitos de eficácia, acreditamos que o regime das orientações genéricas cumpre com a necessária acuidade os trâmites da publicidade, apesar, claro está, de não estar regulamentado a devida obrigação de publicação no Diário da República.

Acreditamos que esta solução seria, além de executável, a mais vantajosa para todos os intervenientes da relação jurídica tributária, uma vez que passariam a vincular todos os

intervenientes e ao mesmo tempo passariam a ser passíveis de controlo constitucional como as demais normas regulamentares.

É nosso entendimento que o legislador deve acabar de vez com as dúvidas jurídicas em torno das orientações genéricas, evitando litígios, insegurança jurídica e até mesmo flutuação jurisprudencial.

Continuar a ter uma visão tradicional permite que os contribuintes apenas insistam no cumprimento das orientações genéricas nos casos em que o seu conteúdo lhes é favorável, já que, quando o seu conteúdo lhes é desfavorável, uns cumprirão, outros pesarão a possibilidade e a solidez da interpretação da lei contrária e arriscarão não o fazer.

XIII. Um exemplo desta situação é o tão debatido caso concreto do Ofício-circulado n.º 30.152/2013, relativo à dedução do IVA das viaturas ligeiras de mercadorias, nos termos do artigo 21.º, n.º 1 al. a) do CIVA. A AT entendeu introduzir na norma uma limitação que não existia até à publicação do Ofício-circulado, a questão concreta do número de lugares nas viaturas ligeiras de mercadorias para a possível dedução ou não do IVA correspondente a esses veículos.

A verdade é que a AT fez uma interpretação da norma, que nem mesmo o legislador tinha feito e aliás, o legislador teve a possibilidade de alterar o disposto nessa norma, através do OE 2012, 2013 e 2014, mas não o fez por saber que contraria uma norma comunitária de proteção aos agricultores e também as orientações do governo tão propaladas nos últimos tempos.

Cobardemente, em algumas zonas do país servem-se do “direito circulatório” para intimidar os sujeitos passivos e coagi-los a, voluntariamente pagarem Impostos, coimas e juros, o que não acontece noutras zonas do país, violando-se de uma forma assustadora o Princípio da Igualdade. Este ofício-circulado tem gerado bastante polémica e até ao momento, (que nós tenhamos conhecimento) apenas um sujeito passivo impugnou contenciosamente a liquidação adicional de IVA e os juros compensatórios, que lhe foram atribuídos, em virtude de uma inspeção tributária e da regularização do IVA de um veículo ligeiro de mercadorias de 5 lugares.

Infelizmente o Tribunal²⁹¹ limitou-se a analisar as questões invocadas na PI e não a legalidade do Ofício-circulado, nem mesmo a violação do Princípio da Igualdade, tendo havido, a nosso ver, alguma ingenuidade por parte do requerente.

XIV. A nada ser feito, fica a questão de saber qual o controlo jurídico possível para os atos que o legislador não considera como normativos e que são desconformes à CRP?

²⁹¹ Para maiores desenvolvimentos, v. Ac. TCA do Sul, de 10-07-2014, Processo n.º 07558/14, Relator: JOAQUIM CONDESSO.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- AROSO DE ALMEIDA, Mário, em “*Manual de Processo Administrativo*”, Almedina 2010;
- AROSO DE ALMEIDA, Mário e ALBERTO CADILHE, Carlos, em “*Comentários ao Código do Processo nos Tribunais Administrativos*”, 2.^a Ed., Rev. Almedina 2007;
- CASALTA NABAIS, José, em “*Direito Fiscal*”, 6.^a Edição, Almedina 2011;
- CASALTA NABAIS, José, em “*O Dever Fundamental de Pagar Impostos - Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*”, Almedina 2012;
- CAUPERS, João, em “*Introdução ao Direito Administrativo*”, 7.^a Edição, Âncora Editora 2003;
- CAUPERS, João, em “*Introdução ao Direito Administrativo*”, 10.^a Edição, Âncora Editora, 2009;
- CELESTE FONSECA, Isabel, em “*Direito Processual Administrativo – Roteiro Prático*”, 3.^a Edição, Almeida e Leitão 2011;
- CEPRIANO DA SILVA, António, em “*Os princípios de Direito Fiscal*”, Revista n.º 96 da OTOC, Março 2008;
- CERDEIRA RIBEIRO, Nuno, em “*O Controlo Jurisdicional dos Atos Tributários da Administração Tributária*”, Almedina 2014;
- CHARNECA CONDESSO, J.M., em “*Discrecionabilidade da Administração Fiscal*”, Revista Julgar, n.º 15, Coimbra Editora, 2011;
- COSTA BASTOS, Rui Manuel Pereira da, em “*O Direito à Dedução do IVA*”, O Caso Particular dos Inputs de Utilização Mista, Cadernos do IDEFF, n.º 15, Almedina, 2014;
- DAMIÃO CALDEIRA, JF, - Dissertação de Mestrado em Direito Tributário e Fiscal, “*O Procedimento Tributário de Inspeção – Um contributo para a sua compreensão à Luz dos Direitos Fundamentais*”, Universidade do Minho, 2011;
- DUARTE MORAIS, Rui, em “*Imputação de Lucros de Sociedades não Residentes Sujeitas a um Regime Fiscal Privilegiado*”, Universidade Católica 2005;
- ESTEVES DE OLIVEIRA, Mário; COSTA GONÇALVES, Pedro; PACHECO DE AMORIM, João, em “*Código do Procedimento Administrativo Anotado*”, 2.^a edição, Coimbra Editora 1998;
- ESTEVES DE OLIVEIRA, Mário, em “*Direito Administrativo I*”, Almedina 1980;
- FREITAS DA ROCHA, Joaquim, em “*Lições de Procedimento e de Processo*

Tributário”, 4.^a Edição, Coimbra Editora 2011;

– FREITAS DO AMARAL, Diogo, em “*Direito Administrativo, Lições aos alunos do curso de Direito*”, em 1984/85, Vol. III, Almedina 1986;

– FREITAS DO AMARAL, Diogo, em “*Curso de Direito Administrativo*”, Vol. II, 2.^a Edição, Almedina 2011;

– GAFFURI, GIANFRANCO, em “*Diritto Tributario, Parte Generale e Parte Speciale*”, 6.^a Edição, Cedam 2009;

– GOMES CANOTILHO, em “*A Constituição da República Portuguesa Anotada*”, Vol. I, 4.^a Edição, Coimbra Editora 2007;

– GOMES CANOTILHO, JJ, em “*Direito Constitucional e Teoria da Constituição*”, Reimpressão da 7.^a Edição de 2003, Almedina 2014;

– GOMES DE AQUINO, Leonardo, em “*A Tutela Jurisdicional Efetiva*”, Verbo Jurídico 2004;

– GUILHERME DA FONSECA, BETTENCOURT DA CAMARA, Miguel, em “*A Responsabilidade Civil dos Poderes Públicos – A Acção contra o Estado*”, Coimbra Editora, 2013;

– JORGE MARQUES, Paulo, em “*A Revisão do Ato Tributário – Do mea culpa à reposição da legalidade*”, Cadernos do IDEFF, n.º 19, Almedina 2015;

– JORGE MIRANDA, em “Um Projeto de Revisão Constitucional”, Coimbra Editora 1980;

– LASARTE ÁLVAREZ, Javier; ABAD FERNÁNDEZ, Mariano, em “*Manual General de Derecho Financiero, Tomo II: Derecho Tributário – Parte General*”, 2.^a Edição, Editorial Comares 1997;

– LEITE CAMPOS, Diogo; SILVA RODRIGUES, Benjamim; LOPES DE SOUSA, Jorge, em “*Lei Geral Tributária Anotada e Comentada*”, 4.^a Edição, Encontro da Escrita 2012;

– LEMOS PINTO, Mário, em “*Impugnação de Normas e Ilegalidade por Omissão*”, Coimbra Editora 2008;

– LEPPE GUZMÁN, Juan Pablo; artigo “*Atos intermedios y recurso de protección ambiental*”, Revista de Derecho de la Pontificia Universidad Católica de Valparaíso, no. 4, Valparaíso dic. 2013, versión On-line ISSN 0718-6851;

– LIMA GUERREIRO, António, em “*Lei Geral Tributária Anotada*”, Editora Rei dos Livros 2001;

– LOPES DE SOUSA, Jorge, em “*Código de Procedimento e de Processo Tributário, Anotado e Comentado*”, Vol. I, 6.^a Edição, Áreas Editora 2011;

– LOPES DE SOUSA, Jorge, em “*Código de Procedimento e de Processo Tributário,*

Anotado e Comentado”, Vol. II, 6.^a Edição, Áreas Editora 2011;

- MARCELLO CAETANO, em “*Manual de Direito Administrativo*”, Vol. I, Almedina, 1991;
- MOREIRA BRAGA, Francisco, em “*A Impugnação dos Atos Tributários*”, JURISMAT 2012;
- OSVALDO GOMES, J. em “*Ato Administrativo Recorível*”, in Revista de Direito Público, ano VII, nº. 13, Janeiro/Junho, 1994;
- OTERO, Paulo; ARAÚJO, Fernando; TABORDA DA GAMA, João, em “*Estudos em Memória do Prof. Doutor J.L. Saldanha Sanches*”, Vol. III, Direito Fiscal: Parte Geral, Coimbra Editora, 2011;
- PAIVA, Carlos, em “*Da Tributação à Revisão dos Atos Tributários*”, 2.^a Edição, Almedina 2008;
- PAULA DOURADO, Ana, em “*O Princípio da Legalidade Fiscal – Tipicidade, conceitos jurídicos indeterminados e margem de livre apreciação*”, Almedina 2014;
- PEREIRA DA SILVA, Vasco em “*Em Busca do Ato Administrativo Perdido*”, Coimbra Editora 1996;
- PEREIRA DA SILVA, Vasco, em “*Para um Contencioso Administrativo dos Particulares*”, Almedina 2005;
- PINHEIRO XAVIER, Alberto, em “*Conceito e Natureza do Ato Tributário*”, Almedina 1972;
- Relatório da Comissão para o Desenvolvimento da Reforma Fiscal de 30 de Abril de 1996;
- REIS NOVAIS, Jorge, em “*As restrições aos direitos fundamentais não expressamente autorizadas pela Constituição*”, 2.^a Edição, Coimbra Editora 2010;
- REBELO DE SOUSA, Marcelo; SALGADO DE MATOS, André, em “*Direito Administrativo Geral – Atividade administrativa*”, Tomo III, Dom Quixote 2007;
- ROGÉRIO SOARES, em “*Direito Administrativo II*”, U. Coimbra 1978;
- ROGÉRIO SOARES, em “*O Ato Administrativo*”, in Scientia Jurídica, Tomo 3, 1990;
- SÁ GOMES, Nuno, em “*As garantias dos contribuintes: algumas questões em aberto*”, Cadernos de CTF;
- SALDANHA SANCHES, J.L.; TABORDA DA GAMA, João, Audição – Participação
- Fundamentação: “*A co-responsabilização do sujeito passivo na decisão tributária*”, in Homenagem a José Guilherme Xavier de Basto, Coimbra, Coimbra Editora, 2006;
- SALDANHA SANCHES, J.L, em “*Os Princípios do Contencioso Tributário*”, Editorial Fragmentos, Lisboa, 1987;

- SALDANHA SANCHES, J.L., em “*A Quantificação da Obrigação Tributária*”, Dissertação de Doutoramento, 2.ª Edição, Lex Lisboa 2000;
- SALDANHA SANCHES, J.L., em “*Manual de Direito Fiscal*”, 3ª Edição, Coimbra Editora, 2007;
- SANTOS BOTELHO, J.M., em “*Contencioso Administrativo – Anotado – Comentado – Jurisprudência*”, Almedina 2002;
- SÉRGIO VASQUES, em Boletim de “*Ciência e Técnica Fiscal*”, n.º 397, Direcção - Geral dos Impostos, Janeiro -Março de 2000, Lisboa, Ministério das Finanças;
- SÉRVULO CORREIRA, em “*Os Contratos Económicos perante a Constituição, in Dez anos da Constituição*”, Edição INCM 1986;
- SOARES MARTÍNEZ, Pedro, em “*Direito Fiscal*”, Almedina 2003;
- TABORDA DA GAMA, João, na Conferência “*As Orientações Genéricas*”, organizada pela Associação Fiscal Portuguesa a 22 de Novembro de 2012, em Lisboa;
- TEIXEIRA RIBEIRO, José Joaquim, A reforma dos anos sessenta, em “*A Reforma Fiscal*”, Coimbra Editora 1989;
- VALENTE TORRÃO, João António, em “*Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado e Comentado*”, Almedina 2005;
- VIDAL MATOS, Pedro, em “*O Princípio Inquisitório no Procedimento Tributário*”, Coimbra, Wolters Kluwer/Coimbra Editora 2010;
- VIEIRA DE ANDRADE, J.C., em “*A Justiça Administrativa – Lições*”, 11.ª Edição, Almedina 2011;
- VIEIRA DE ANDRADE, J.C., em “*Os direitos fundamentais na Constituição Portuguesa de 1976*”, Almedina 1987;
- VIEIRA DE ANDRADE, J.C., em “*Lições de Direito Administrativo*”, Coimbra Editora 2013.

SITES

- ABÍLIO DE SOUSA, em “O Estranho caso D71, Contributos para o esclarecimento da polémica sobre os coeficientes do regime simplificado do IRS”, Preparado em 2015-08-06 para APECA, visitado em «http://www.docs.apeca.pt/docs/apeca-documentos/af_as_2015_08_06.pdf»;
- Comissão Europeia, Livro Verde sobre o Futuro do IVA 2010, visitado em «<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2010:0695:FIN:PT:PDF>»;
- CONTRATOS FISCAIS, visitado em, «http://cds.pt/index.php?option=com_content&view=article&id=1825:paolo-portas-anuncia-contratos-fiscais-com-empresas-para-investimento-de-157-milhoes-de-euros-e-criacao-de-352-postos-de-trabalho&catid=65:nacional&Itemid=122»;
- DIRECTIVA 2006/112/CE DO CONSELHO de 28 de Novembro de 2006 relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, visitada em, «<http://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:32006L0112&from=PT>»;
- RODRIGUES, Elsa, em “*As Reformas Fiscais e Divisão do Esforço Tributário Perspectivas Internacionais*”, Tema desenvolvido no 1.º Ciclo de Conferências no âmbito da Reforma Fiscal Angolana em Curso, ENAD – Escola Nacional de Administração de Angola, Março de 2012, visitado em «<http://www.espanhaassociados.pt/fotos/editor2/Artigos/reformasfiscaisedivisaodoesforcotributario.pdf>»;
- Novo CPA, aprovado pelo Decreto-lei n.º 4/2015, de 7 de Janeiro, visitado em «http://www.pgdlisboa.pt/leis/lei_mostra_articulado.php?nid=2248&tabela=leis&nversao=»;
- Bases Jurídico-Documentais, visitadas em «<http://www.dgsi.pt/>»;

ANEXOS

Of.Circulado N.º 30152/2013 2013-10-16
Entrada Geral
N.º Identificação Fiscal (NIF): 770 004 407
Sua Ref.ª:
Técnico:

Exmos. Senhores
Subdiretores-Gerais
Diretores de Serviços
Diretores de Finanças
Diretores de Alfândegas
Chefes de Equipas Multidisciplinares
Chefes dos Serviços de Finanças
Coordenadores das Lojas do Cidadão

Assunto: IVA – DIREITO À DEDUÇÃO – VIATURAS LIGEIRAS DE MERCADORIAS – ARTIGO 21.º, N.º 1, ALÍNEA A) DO CIVA

Para conhecimento dos serviços e outros interessados, comunica-se que, relativamente ao âmbito da exclusão do direito à dedução do IVA suportado nas despesas respeitantes a viaturas ligeiras de mercadorias, prevista na alínea a) do n.º 1 do artigo 21.º do Código do IVA (CIVA), foi sancionado o seguinte entendimento:

1. Dispõe o n.º 1 do artigo 19.º do CIVA, que o imposto passível de dedução corresponde, em regra, a todo o imposto suportado pelo sujeito passivo no exercício da sua atividade económica.
2. O n.º 2 do mesmo artigo estabelece, no entanto, um condicionalismo essencial, de ordem formal, segundo o qual só confere o direito à dedução o imposto mencionado em faturas passadas em forma legal, em nome e na posse do sujeito passivo. Consideram-se passadas em forma legal, as faturas que contêm os requisitos elencados no artigo 36.º, n.º 5 ou 40.º, n.º 2, ambos do CIVA.
3. Por seu lado, o n.º 1 do artigo 20.º do CIVA determina que só pode deduzir-se imposto que tenha incidido sobre bens adquiridos, importados ou utilizados pelo sujeito passivo para a realização de transmissões de bens e prestações de serviços sujeitas a imposto e dele não isentas, ou relativamente às operações elencadas na respetiva alínea b).
4. Existem, no entanto, algumas exceções a esse direito, previstas no n.º 1 do artigo 21.º do CIVA, relativas a aquisições de determinados bens ou serviços cujas características os torna não essenciais à atividade produtiva ou facilmente desviáveis para consumos particulares.
5. Nos termos do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 21.º do CIVA, fica excluído do direito à dedução o imposto contido em *"despesas relativas à aquisição, fabrico ou importação, à locação, à utilização, à transformação e reparação de viaturas de turismo, de barcos de recreio, helicópteros, aviões, motos e motocicletas. É considerado viatura de turismo qualquer veículo automóvel, com inclusão do reboque, que, pelo seu tipo de construção e equipamento, não seja destinado*

unicamente ao transporte de mercadorias (sublinhado nosso) ou a uma utilização com carácter agrícola, comercial ou industrial ou que, sendo misto ou de transporte de passageiros, não tenha mais de nove lugares, com inclusão do condutor".

6. Para efeitos da exclusão do direito à dedução prevista na alínea a) do n.º 1 do artigo 21.º do CIVA, é considerada viatura de turismo, por não se destinar unicamente ao transporte de mercadorias, qualquer viatura ligeira que possua mais de três lugares, com inclusão do condutor.
7. Assim, não confere direito à dedução o imposto contido nas despesas relativas à aquisição, fabrico ou importação, à locação, à utilização, à transformação e reparação de viaturas ligeiras que possuam mais de três lugares, com inclusão do condutor, ainda que o "tipo de veículo" inscrito no certificado de matrícula seja "mercadorias".
8. Nos termos do disposto no n.º 2 do artigo 21.º do CIVA, não se verifica a exclusão do direito à dedução, quando as despesas mencionadas na alínea a) do n.º 1 "*respeitem a bens cuja venda ou exploração constitua objecto da actividade do sujeito passivo.*"
9. Para que seja possível deduzir o IVA nestes casos, não é suficiente que os bens sejam utilizados para a realização de operações tributáveis. Ainda que estes bens sejam utilizados e indispensáveis para a atividade do sujeito passivo, o direito à dedução apenas pode ser exercido nas situações em que o objeto da atividade é a venda ou exploração desses bens, como por exemplo, a venda e/ou locação de automóveis, o ensino da condução ou a exploração de táxis.

Com os melhores cumprimentos

O Subdiretor-Geral



Miguel Silva Pinto

Acórdãos TCAS

Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul

Processo: 07558/14
Secção: CT- 2º JUÍZO
Data do Acórdão: 10-07-2014
Relator: JOAQUIM CONDESSO
Descritores: REGIME DO EXERCÍCIO DA COMPETÊNCIA DE FISCALIZAÇÃO POR PARTE DA A. FISCAL.
C.I.V.A. OBRIGAÇÃO GERAL DOS SUJEITOS PASSIVOS DISPOREM DE CONTABILIDADE ORGANIZADA.
MECANISMOS DE DEDUÇÃO DO I.V.A.
ARTº.20, Nº.1, DO C.I.V.A. PRESSUPOSTOS LEGAIS DO DIREITO À DEDUÇÃO DO I.V.A.
EXCLUSÃO DO DIREITO À DEDUÇÃO PREVISTO NO ARTº.21, DO C.I.V.A.
ARTº.21, Nº.1, AL.A), DO C.I.V.A.
CONCEITO DE VIATURAS DE TURISMO.
MECANISMO DA INFORMAÇÃO VINCULATIVA.
ARTº.68, DA L.G.T.
EFICÁCIA INTER-PARTES DA INFORMAÇÃO VINCULATIVA.
QUESTÕES NOVAS.

Sumário:

1. A A. Fiscal no exercício da sua competência de fiscalização da conformidade da actuação dos contribuintes com a lei, actua no uso de poderes estritamente vinculados, submetida ao princípio da legalidade, cabendo-lhe o ónus de prova da existência de todos os pressupostos do acto de liquidação. Mais se deve realçar que o órgão instrutor pode utilizar, para conhecimento dos factos necessários à decisão do procedimento, todos os meios de prova admitidos em direito (cfr.artº.72, da L.G.T.).
2. Nos termos do C.I.V.A., a obrigação geral dos sujeitos passivos disporem de contabilidade adequada ao apuramento e fiscalização do imposto deriva do estabelecido no artº.28, nº.1, al.g), do mesmo diploma. Assim se explica que os sujeitos que face à lei comercial e fiscal estão obrigados a dispor de contabilidade organizada, devam observar, igualmente, certas obrigações contabilísticas em ordem a obter segurança e clareza no registo das operações decorrentes da aplicação do Código do I.V.A. e necessárias ao cálculo do imposto, bem como para permitir o seu controlo.
3. O exercício do direito à dedução do I.V.A. consubstancia uma das principais características deste tributo, tudo em conformidade com o regime consagrado na Sexta Directiva de 1977 (directiva 77/388/CEE, do Conselho, de 17/5/1977), mais exactamente no seu artº.17, preceito que consagra as regras de exercício do direito à dedução do imposto, contemplando diversos requisitos objectivos e subjectivos do exercício do mesmo direito à dedução.
4. Os mecanismos de dedução do I.V.A. estão consagrados nos artºs.19 a 25, do C.I.V.A. Baseando-se o imposto em análise num sistema de pagamentos fraccionados e destinados a tributar o consumo final, a dedução do imposto pago nas operações intermédias do circuito económico é indispensável ao funcionamento do mesmo sistema.
5. Nos termos do artº.20, nº.1, do C.I.V.A., só é dedutível o imposto que tenha incidido sobre bens ou serviços adquiridos, importados ou utilizados e que sejam pertinentes aos fins próprios da actividade do sujeito passivo. Não se destinando as aquisições a fins empresariais, não poderá o sujeito passivo proceder à respectiva dedução de acordo com o citado preceito.
6. O fundamento da exclusão do direito à dedução previsto no artº.21, do C.I.V.A., encontra-se no facto de muitas das situações ali previstas dizerem respeito a I.V.A. suportado nos "inputs" em relação às quais se configura difícil, ou mesmo impossível, controlar da sua bondade, visando-se, pela via da exclusão, obstar à dedução do imposto suportado com bens ou serviços não essenciais à actividade produtiva ou facilmente desviáveis para consumos particulares, não empresariais/profissionais. Esta norma é, no fundo, uma norma especial anti-abuso em sede de I.V.A., nos termos em que a doutrina as define.
7. O artº.21, nº.1, al.a), do C.I.V.A., "a contrario sensu", só exclui do campo das viaturas de

turismo os veículos automóveis que, pelo seu tipo de construção e equipamento, seja destinado unicamente ao transporte de mercadorias ou a uma utilização com carácter agrícola, comercial ou industrial. Assim, quando o legislador definiu as viaturas de turismo como as que não sejam destinadas unicamente ao transporte de mercadorias ou a uma utilização com carácter agrícola, comercial ou industrial, pretendeu com esta referência intencional à expressão "unicamente", e imbuído do mencionado propósito de evitar a possibilidade do aproveitamento para fins particulares da faculdade de dedução do I.V.A. na aquisição de bens e serviços, que sò relativamente às viaturas que, pelas suas características, tivessem somente a potencialidade de ser afectas àquelas actividades, e não mais, seria possível o exercício do direito à dedução do I.V.A. suportado na sua aquisição.

8. O artº.21, nº.1, al.a), do C.I.V.A., não define o conceito de viaturas de turismo por contraposição ao conceito de viaturas de mercadorias. É que na definição do conceito de viatura de turismo constante desta norma, ao se apresentar como viaturas de turismo, por um lado, os veículos que, pelo seu tipo de construção e equipamento, não sejam destinados unicamente ao transporte de mercadorias ou a uma utilização com carácter agrícola, comercial ou industrial, e, por outro lado, os veículos que, sendo mistos ou de transporte de passageiros, não tenham mais de 9 lugares, é pressuposto da intenção do legislador de que, naquela primeira espécie de viaturas de turismo, cabem os veículos de mercadorias (que possam ter outro destino/utilização para além do transporte de mercadorias). Estamos, efectivamente, perante um conceito próprio do Código do I.V.A. que não remete para a classificação ou tipologia constante do Código da Estrada. De facto, se fosse intenção do legislador construir o conceito de viatura de turismo a partir da tipologia de veículos constante deste último diploma legal, excluindo do mesmo os veículos classificados como veículos de mercadorias, teria, simplesmente, estipulado expressamente nesse sentido.

9. Como corolário do princípio da colaboração da Administração, em geral, com os particulares (cfr.artº.7, do C.P.Administrativo), o artº.59, nº.3, al.e), da L.G.Tributária, prevê a cooperação da Administração Tributária com os contribuintes consubstanciada, além do mais, na emissão de informação vinculativa sobre situações tributárias concretas (cfr.artº.68, da L.G.T.).

10. Nos termos da lei (cfr.artº.57, nº.1, do C.P.P.Tributário), uma vez prestada a informação sobre a situação do contribuinte, ficam os serviços tributários vinculados a não proceder de forma diversa, caso se verifiquem os factos identificados e previstos na lei, salvo em cumprimento de decisão judicial. O C.P.P.T. não fixa qualquer prazo de validade à informação prestada, é preciso notar que ela tem, no entanto, dois termos de referência. Por um lado, ela reporta-se aos factos enunciados pelo contribuinte; por outro, reporta-se ao enquadramento jurídico que deles fazem os serviços. Assim, a informação prestada perde qualquer validade se os factos ocorrerem em termos diversos daqueles que foram apresentados aos serviços, nomeadamente se ocorrerem com contornos que lhe tenham sido ocultados. Do mesmo modo, a informação prestada perde validade se as normas jurídicas que serviram à qualificação tributária dos factos vierem, entretanto, a ser alteradas. Por último, se a Fazenda Pública proceder de forma diversa do sentido que constar de informação vinculativa prestada, o acto que praticar enfermará de vício de violação de lei, sendo gerador da sua anulabilidade.

11. A Administração Tributária, com a emissão de uma informação vinculativa, não fica obrigada ao seu cumprimento em relação a todas as situações que se lhe colocam dentro do objecto dessa mesma orientação. Pelo contrário, a vinculação da Administração Tributária ao teor das mesmas é uma vinculação inter-partes, pois somente em relação ao caso em concreto objecto do pedido a Fazenda Pública não pode proceder em sentido diverso da informação prestada, ressalvado o cumprimento de decisão judicial, conforme aludido supra. Regime diferente existe para as informações genéricas proferidas pela Administração Tributária sobre a interpretação das normas tributárias que estejam em vigor no momento do facto tributário, relativamente às quais, nos termos do artº.68-A, nº.1, da L.G.T., a Administração Tributária fica vinculada ao seu cumprimento em relação a todas as situações que se lhe colocam dentro do objecto dessa mesma orientação.

12. O direito português segue o modelo do recurso de revisão ou reponderação (modelo que tem as suas raízes no Código Austríaco de 1895). Daí que o Tribunal "ad quem" deva

produzir um novo julgamento sobre o já decidido pelo Tribunal "a quo", baseado nos factos alegados e nas provas produzidas perante este. Os juízes do Tribunal de 2ª. Instância, ao proferirem a sua decisão, encontram-se numa situação idêntica à do juiz da 1ª. Instância no momento de editar a sua sentença, assim valendo para o Tribunal "ad quem" as preclusões ocorridas no Tribunal "a quo". Nesta linha, vem a nossa jurisprudência repetidamente afirmando que os recursos são meios de obter o reexame de questões já submetidas à apreciação dos Tribunais inferiores, e não para criar decisões sobre matéria nova, não submetida ao exame do Tribunal de que se recorre, visto implicar a sua apreciação a preterição de um grau de jurisdição.

Aditamento:

Decisão Texto Integral:

ACÓRDÃO

X

RELATÓRIO

X

JOSÉ, com os demais sinais dos autos, deduziu recurso dirigido a este Tribunal tendo por objecto sentença proferida pelo Mmº. Juiz do T.A.F. de Castelo Branco, exarada a fls.99 a 113 do presente processo, através da qual julgou totalmente improcedente a impugnação intentada pelo recorrente tendo por objecto liquidações de I.V.A. e juros compensatórios, relativas ao 3º. trimestre de 2007 e no montante total de € 5.136,80.

X

O recorrente termina as alegações do recurso (cfr.fls.159 a 177 dos autos) formulando as seguintes Conclusões:
1-Relativamente às questões 1 e 2 supra (vd. ponto 17), é entendimento do recorrente que, no caso em apreciação, estamos perante uma viatura que face às suas características, ao nível de construção e equipamento, tem como único destino possível o transporte de mercadorias ou uma utilização com carácter agrícola, comercial ou industrial;
2-Com efeito, o veículo automóvel adquirido pelo ora recorrente é, segundo o certificado de matrícula, um veículo automóvel de marca Toyota, modelo Hilux, da categoria ligeiro, do tipo mercadorias, com lotação de 5 pessoas, incluindo o condutor, com a matrícula, não fazendo este documento qualquer alusão à classificação "misto";
3-Tal aliás o que decorre do artigo 106 do Código da Estrada, que refere o seguinte:

"(...)

Os automóveis classificam-se em:

a)Ligeiros: veículos com peso bruto igual ou inferior a 3500kg e com lotação não superior a 9 lugares, incluindo o do condutor.

b)Pesados: veículos com peso bruto superior a 3500kg ou com lotação superior a 9 lugares, incluindo o do condutor.

Os automóveis ligeiros ou pesados incluem-se, segundo a sua

utilização, nos seguintes tipos:

a) Passageiros: veículos que se destinam ao transporte de pessoas.

b) Mercadorias: veículos que se destinam ao transporte de carga (...)"

4-Acresce, que a viatura adquirida, pelo ora recorrente, é, na realidade, um veículo automóvel que, pelo seu tipo de construção e equipamento, se destina, única e exclusivamente, a uma utilização com carácter agrícola, face ao CAE que possui;

5-Com efeito, tendo em atenção que a viatura em questão possui caixa aberta, verifica-se que a sua construção não se coaduna com o normal e cabal transporte de passageiros para fins particulares, na medida que a referida viatura não possui o conforto e a segurança adequada a um quotidiano transporte de passageiros;

6-Efectivamente, face ao seu tipo de construção, e de acordo com o senso comum, ninguém iria adquirir este tipo de viatura a pensar que a mesma para além do seu uso, por exemplo, no transporte de produtos agrícolas, poderia servir, igualmente, para o transporte habitual de passageiros na sua vida particular. Sendo, também, de bom senso considerar que a mesma não foi com certeza fabricada tendo em vista tal utilidade;

7-Acresce, que o direito fiscal utiliza os conceitos com o mesmo significado que possuem nos outros ramos de direito (vide artigo 11 da LGT). Assim, se para todos os efeitos, a viatura em questão é considerada como viatura ligeira de mercadorias e não viatura de turismo, deve também, para efeitos fiscais, a mesma não ser considerada como viatura de turismo, pelo que o IVA liquidado na sua aquisição deve ser considerado dedutível, nos termos dos artigos 19 e 20, com exclusão da aplicação do disposto no artigo 21, todos do CIVA;

8-Relativamente à questão 3 supra (vd. ponto 17), é entendimento do ora recorrente que a existência de decisões com entendimentos diferentes, emanadas pela AT, relativamente a situações em tudo semelhantes, afectam e violam o princípio da segurança jurídica e da igualdade, previsto na CRP e na LGT;

9-Na verdade, as informações vinculativas também conferem alguns direitos a terceiros, relacionadas com a boa fé e com o princípio da igualdade;

10-Ora, no caso "sub judice", o facto da AT tratar de forma diferente situações em tudo idênticas, viola claramente o princípio da igualdade, previsto no artigo 55 da LGT, bem

como os artigos 13 e 266, ambos da CRP;

11-Acresce, que a AT ao não respeitar as orientações dadas por si a outros contribuintes, relativamente a situações semelhantes, está a violar claramente o estado de Direito e o princípio da segurança jurídica, ambos previstos no artigo 2 da CRP.

X

Não foram produzidas contra-alegações.

X

O Digno Magistrado do M. P. junto deste Tribunal emitiu douto parecer no sentido do não provimento do presente recurso (cfr.fls.189 dos autos).

X

Corridos os vistos legais (cfr.fls.191 do processo), vêm os autos à conferência para decisão.

X

FUNDAMENTAÇÃO

X

DE FACTO

X

A sentença recorrida julgou provada a seguinte matéria de facto (cfr.fls.102 a 104 dos autos - numeração nossa):

1-O ora impugnante encontra-se inscrito no ano de 2007, para efeitos fiscais, pela actividade de "Cerealicultura", a que corresponde o CAE 001111, tendo exercido igualmente a actividade de viticultura e criação de animais bovinos (cfr.relatório de inspecção junto a fls.14 a 23 do processo administrativo apenso);

2-O impugnante encontra-se enquadrado em sede de IVA no regime normal trimestral (cfr.relatório de inspecção junto a fls.14 a 23 do processo administrativo apenso);

3-Em 18/09/2007, o impugnante adquiriu o veículo automóvel da marca Toyota, modelo Hilux, com a matrícula, pelo preço de € 25.599,99, do qual € 4.442,97 corresponde a IVA suportado (cfr.factura junta a fls.25 do processo administrativo apenso);

4-Do Certificado de Matrícula/Livrete do veículo identificado no número que antecede consta a categoria de veículo "Ligeiro", o tipo de veículo "Mercadorias" e a referência ao número de 5 lugares sentados - incluindo condutor (cfr.documento junto a fls.9 do processo administrativo apenso);

5-Dão-se aqui por integralmente reproduzidas as fotografias do veículo constantes de fls.49 a 51 dos presentes autos;

6-O impugnante deduziu o IVA suportado na aquisição mencionada no nº.3 supra na declaração periódica de IVA de 2007/09T (cfr.matéria não controvertida; relatório de inspecção

junto a fls.14 a 23 do processo administrativo apenso);
7-Em cumprimento da Ordem de Serviço nº.OI201100286, de 30/03/2011, foi efectuada uma acção de inspecção ao impugnante, relativa ao IRS e IVA do ano de 2007 (cfr. relatório de inspecção junto a fls.14 a 23 do processo administrativo apenso);

8-Na sequência da acção de inspecção referida no nº.7 que antecede, os serviços de inspecção tributária concluíram, para o que aqui importa, pela indevida dedução pelo impugnante de IVA no terceiro trimestre de 2007 (2007/09T), no montante de € 4.442,97 (cfr.relatório de inspecção junto a fls.14 a 23 do processo administrativo apenso);

9-Consta do capítulo III do relatório da inspecção elaborado após a realização da referida inspecção, cujo teor se dá aqui por integralmente reproduzido, como fundamento da correcção mencionada no número anterior, o seguinte:

"(...)

III.1.-IVA

No período de 0709T para apuramento do imposto devido, foi deduzido o imposto suportado na aquisição de um veículo automóvel, com a matrícula, de Categoria "Ligeiro", do Tipo "Mercadorias" e com o número de lugares sentados incluindo condutor de 5, no montante de 4.442,97 € (ver Anexo 1).

Nos termos da alínea a) do número 1 do artigo 21º do CIVA "exclui-se, todavia, do direito à dedução o imposto contido nas despesas relativas à aquisição, fabrico ou importação, à locação, à utilização, à transformação e reparação de viaturas de turismo.

É considerado viatura de turismo qualquer veículo automóvel, com inclusão do reboque, que, pelo seu tipo de construção e equipamento, não seja destinado unicamente ao transporte de mercadorias ou a uma utilização com carácter agrícola, comercial ou industrial ou que, sendo misto ou de transporte de passageiros, não tenha mais de nove lugares, com inclusão do condutor."

Pelas características descritas no Certificado de Matrícula da Viatura verificamos que estamos perante uma viatura de utilização mista, pois a mesma tem uma caixa que permite transportar carga/mercadoria e também permite transportar cinco pessoas incluindo o condutor.

Assim, nos termos da alínea a) do número 1 do artigo 21º do CIVA, uma vez que estamos perante uma viatura de uso misto que não tem mais de nove lugares, o IVA suportado na aquisição da mesma não confere direito à dedução.

Importa ainda referir que o conceito de viatura utilizado no Código do IVA, nunca teve qualquer ligação com o conceito de viatura definido no Código da Estrada.

O CIVA prevê viaturas de turismo que são viaturas que pelo seu tipo de construção ou equipamento não são destinadas unicamente ao transporte de mercadorias e viaturas mistas, e o Código da Estrada prevê viaturas ligeiras de passageiros e viaturas ligeiras de mercadorias, ou seja, não é possível equiparar os conceitos.

"(...)"

(cfr.relatório de inspecção junto a fls.14 a 23 do processo administrativo apenso);

10-Na sequência da correcção mencionada no nº.8 supra, a Administração Tributária procedeu à emissão da liquidação de IVA nº....., relativa ao terceiro trimestre de 2007, no valor de € 4.442,97, e da liquidação dos respectivos juros compensatórios, com o nº.11165444, no valor de € 693,83 (cfr.documentos juntos a fls.31 e 33 dos presentes autos);

11-Em 9/01/2012, o ora impugnante apresentou reclamação graciosa das liquidações referidas no nº.10 que antecede, nos termos constantes de fls.5 a 8 do processo administrativo apenso, solicitando a sua anulação;

12-Por despacho de 12/04/2012, proferido pela Chefe do Serviço de Finanças de Elvas, foi indeferida a reclamação identificada no número anterior (cfr.documento junto a fls.64 a 66 do processo administrativo apenso);

13-Em 4/05/2012, foi deduzida a presente impugnação (cfr.registo postal constante de fls.2 dos presentes autos).

X

A sentença recorrida considerou como facticidade não provada a seguinte: "...Não existem factos não provados com interesse para a decisão da causa, em face das possíveis soluções de direito...".

X

Por sua vez, a fundamentação da decisão da matéria de facto constante da sentença recorrida é a seguinte: "...Assenta a convicção do tribunal no exame dos documentos constantes dos presentes autos e do processo administrativo apenso, não impugnados, conforme referido a propósito de cada uma das alíneas do probatório...".

X

Levando em consideração que a decisão da matéria de facto em 1ª. Instância se baseou em prova documental constante dos presentes autos e apenso, este Tribunal julga provada a seguinte facticidade que se reputa igualmente relevante para a decisão do recurso e aditando-se, por isso, ao probatório nos termos do artº.662, nº.1, do C.P.Civil ("ex vi" do artº.281, do C.P.P.Tributário):

14- A p.i. que originou os presentes autos, que o ora recorrente titula como impugnação judicial, apresenta os seguintes fundamentos:

a)Que a viatura automóvel adquirido pelo impugnante é um veículo ligeiro de mercadorias cuja utilização está relacionada com o exercício da sua actividade, pelo que deverá o valor do imposto suportado com a sua aquisição ser considerado

dedutível;

b)Que a liquidação ora impugnada incorre no vício de violação do disposto nos artºs.19 e 20, do C.I.V.A., visto estarem reunidos os pressupostos para que se opere o direito à dedução do imposto no caso concreto;

c)Que a liquidação ora impugnada incorre no vício de violação do disposto no artº.21, do C.I.V.A., dado que o imposto deduzido pelo impugnante não se encontra em nenhuma das situações previstas no mesmo preceito, como legitimadoras da exclusão do direito à dedução do I.V.A.;

d)Que a Administração Tributária, num outro caso, já proferiu informação vinculativa em sentido favorável à sua posição;

e)Termina pugnando pela procedência da presente impugnação e pela consequente anulação das liquidações objecto do processo (cfr.conteúdo da p.i. junta a fls.2 a 19 dos presentes autos).

X

ENQUADRAMENTO JURÍDICO

X

Em sede de aplicação do direito, a sentença recorrida julgou totalmente improcedente a impugnação intentada pelo recorrente, em virtude do decaimento dos respectivos fundamentos, mais mantendo na ordem jurídica os actos tributários objecto do presente processo (cfr.nº.10 do probatório).

X

Desde logo, se dirá que as conclusões das alegações do recurso definem, como é sabido, o respectivo objecto e consequente área de intervenção do Tribunal "ad quem", ressaltando-se as questões que, sendo de conhecimento oficioso, encontrem nos autos os elementos necessários à sua integração (cfr.artº.639, do C.P.Civil, na redacção da Lei 41/2013, de 26/6; artº.282, do C.P.P.Tributário).

O apelante discorda do decidido sustentando, em primeiro lugar e como supra se alude, que o veículo automóvel adquirido por si é, segundo o certificado de matrícula, um veículo automóvel de marca Toyota, modelo Hilux, da categoria ligeiro, do tipo mercadorias, com lotação de 5 pessoas, incluindo o condutor, com a matrícula 03-DU-48, não fazendo este documento qualquer alusão à classificação "misto". Que a viatura em questão possui caixa aberta, verifica-se que a sua construção não se coaduna com o normal e cabal transporte de passageiros para fins particulares, na medida que a referida viatura não possui o conforto e a segurança adequada a um quotidiano transporte de passageiros. Que o direito fiscal utiliza os conceitos com o

mesmo significado que possuem nos outros ramos de direito (vide artigo 11 da L.G.T.). Assim, se para todos os efeitos, a viatura em questão é considerada como viatura ligeira de mercadorias e não viatura de turismo, deve também, para efeitos fiscais, a mesma não ser considerada como viatura de turismo, pelo que o I.V.A. liquidado na sua aquisição deve ser considerado dedutível, nos termos dos artigos 19 e 20, com exclusão da aplicação do disposto no artigo 21, todos do C.I.V.A. (cfr.conclusões 1 a 7 do recurso), com base em tal alegação pretendendo consubstanciar erro de julgamento de direito da decisão recorrida.

Deslindemos se a decisão recorrida comporta tal vício.

A A. Fiscal no exercício da sua competência de fiscalização da conformidade da actuação dos contribuintes com a lei, actua no uso de poderes estritamente vinculados, submetida ao princípio da legalidade, cabendo-lhe o ónus de prova da existência de todos os pressupostos do acto de liquidação. Mais se deve realçar que o órgão instrutor pode utilizar, para conhecimento dos factos necessários à decisão do procedimento, todos os meios de prova admitidos em direito (cfr.ac.T.C.A.Sul-2ª.Secção, 16/4/2013, proc.5721/12; artº.72, da L.G.T.).

Nos termos do C.I.V.A., a obrigação geral dos sujeitos passivos disporem de contabilidade adequada ao apuramento e fiscalização do imposto deriva do estabelecido no artº.28, nº.1, al.g). Assim se explica que os sujeitos que face a lei comercial e fiscal estão obrigados a dispor de contabilidade organizada, devam observar, igualmente, certas obrigações contabilísticas em ordem a obter segurança e clareza no registo das operações decorrentes da aplicação do Código do I.V.A. e necessárias ao cálculo do imposto, bem como para permitir o seu controlo (cfr.artºs.44 a 52, do C.I.V.A.; António Borges e Martins Ferrão, A Contabilidade e a Prestação de Contas, 8ª. Edição, Editora Rei dos Livros, pág.114).

O exercício do direito à dedução do I.V.A. consubstancia uma das principais características deste tributo, tudo em conformidade com o regime consagrado na Sexta Directiva de 1977 (directiva 77/388/CEE, do Conselho, de 17/5/1977), mais exactamente no seu artº.17, preceito que consagra as regras de exercício do direito à dedução do imposto, contemplando diversos requisitos objectivos e subjectivos do exercício do mesmo direito. O sistema comum do I.V.A. instituído pela Sexta Directiva caracteriza-se pela existência de uma base de incidência uniforme, de regras comuns em matéria de incidência objectiva e subjectiva, isenções e valor tributável, pela harmonização de regimes especiais e pelo alargamento

obrigatório da tributação ao estádio retalhista e à generalidade das prestações de serviços (cfr.Clotilde Celorico Palma, Estudos de Imposto sobre o Valor Acrescentado, Almedina, 2006, pág.10 e seg.).

Tanto a dedução de I.V.A., como o seu reembolso, estão sujeitos a determinados condicionalismos previstos no C.I.V.A. que se podem considerar similares. O reembolso consiste na devolução ao sujeito passivo do imposto por ele suportado em excesso durante determinado período temporal. Por sua vez, o mecanismo de dedução de I.V.A. consiste na faculdade que o sujeito passivo tem de poder deduzir ao imposto incidente sobre as operações tributáveis que efectuou o tributo que lhe foi facturado nas suas aquisições de bens ou serviços por outros sujeitos passivos de I.V.A. (cfr.ac.S.T.A.-2ª.Secção, 25/11/2004, rec.216/04; ac.T.C.A.Sul-2ª.Secção, 16/4/2013, proc.6280/12; ac.T.C.A.Sul-2ª.Secção, 10/4/2014, proc.7396/14; Clotilde Celorico Palma, Introdução ao Imposto Sobre o Valor Acrescentado, Cadernos do I.D.E.F.F., nº.1, 2ª.edição, Almedina, 2005, pág.157 e seg.).

Voltando ao caso concreto, na inspecção realizada ao impugnante/recorrente ao ano fiscal de 2007, a A. Fiscal efectuou uma correcção ao I.V.A. deduzido pelo mesmo (€ 4.442,97), com base no disposto no artº.21, nº.1, al.a), do C.I.V.A., correcção essa relativa ao tributo suportado pelo recorrente na aquisição da viatura com matrícula 03-DU-48, visto considerar que nos encontramos perante uma viatura de turismo, na medida em que, dada a sua construção e equipamento, não é destinada unicamente ao transporte de mercadorias, ou a uma utilização com carácter agrícola, comercial e industrial. Podendo, também, ser utilizada no transporte de passageiros, na medida em que tem uma lotação de cinco lugares. E, por outro lado, não obstante ser um veículo misto, não tem mais de nove lugares, com inclusão do condutor (cfr.nºs.3 e 9 do probatório).

Por sua vez, o recorrente defende que a viatura em questão é considerada como viatura ligeira de mercadorias, que se destina unicamente ao uso diário na sua actividade agrícola, e não viatura de turismo, mais devendo o I.V.A. da sua aquisição ser considerado dedutível, nos termos do artºs.19 e 20, do C.I.V.A., assim não sendo aplicável ao caso concreto o disposto no artº.21, do mesmo diploma. Pelo que, a liquidação ora impugnada enferma do vício de violação dos artºs.19, 20 e 21, do C.I.V.A.

O Tribunal "a quo", deu razão à Fazenda Pública.

Nos termos do artº.20, nº.1, do C.I.V.A., só é dedutível o imposto que tenha incidido sobre bens ou serviços adquiridos,

importados ou utilizados e que sejam pertinentes aos fins próprios da actividade do sujeito passivo. Não se destinando as aquisições a fins empresariais, não poderá o sujeito passivo proceder à respectiva dedução de acordo com o citado preceito.

Sendo esta a regra, o C.I.V.A. estabelece, por outro lado, em certos casos, a exclusão do direito à dedução. Encontra-se nesta situação, o artº.21, do mesmo diploma.

O fundamento de tal exclusão do direito à dedução encontra-se no facto de muitas das situações ali previstas dizerem respeito a I.V.A. suportado nos "inputs" em relação às quais se configura difícil, ou mesmo impossível, controlar a sua bondade, visando-se, pela via da exclusão, obstar à dedução do imposto suportado com bens ou serviços não essenciais à actividade produtiva ou facilmente desviáveis para consumos particulares, não empresariais/profissionais. Esta norma é, no fundo, uma norma especial anti-abuso em sede de I.V.A., nos termos em que a doutrina as define (cfr. Gustavo Lopes Courinha, A Cláusula Geral Anti-Abuso no Direito Tributário - Contributos Para a Sua Compreensão, Almedina, 2004, pág.91 e seg.; J. L. Saldanha Sanches, Os limites do planeamento fiscal, Coimbra Editora, 2006, pág.295 e seg.). Quer isto dizer que o legislador, mesmo admitindo que os bens ou serviços identificados no artº.21, nº.1, do C.I.V.A., possam destinar-se a fins empresariais, por reconhecer ser particularmente difícil o controlo da utilização dos referidos bens ou serviços e com o intuito de evitar a possibilidade de elevado nível de fraude, procurou evitar as dificuldades que surgiriam na administração do imposto devido ao contencioso que inevitavelmente se iria gerar sobre esta matéria, consagrando na citada norma legal um conjunto de bens e serviços excluídos do direito à dedução, independentemente da sua utilização.

É neste contexto e com o referido propósito que surge a exclusão do direito à dedução do imposto prevista no artº.21, nº.1, al.a), do C.I.V.A., em discussão nos autos, respeitante às *"despesas relativas à aquisição, fabrico ou importação, à locação, à utilização, à transformação e reparação de viaturas de turismo, de barcos de recreio, helicópteros, aviões, motos e motociclos"*.

Resulta desta disposição legal que não se poderá, além do mais, deduzir o I.V.A. contido nas despesas com a aquisição de viaturas de turismo.

Ora, esclarece esta mesma alínea a), "in fine", que:

"É considerado viatura de turismo qualquer veículo automóvel, com inclusão do reboque, que, pelo seu tipo de construção e

equipamento, não seja destinado unicamente ao transporte de mercadorias ou a uma utilização com carácter agrícola, comercial ou industrial, ou que, sendo misto ou de transporte de passageiros, não tenha mais de 9 lugares, com inclusão do condutor."

Conforme se referiu, a Fazenda Pública não considerou dedutível o I.V.A. suportado na aquisição do veículo adquirido pelo recorrente, com fundamento no disposto no examinado artº.21, nº.1, al.a), do C.I.V.A.

Cumpre, por isso, averiguar se o referido veículo deve ser classificado, nos termos e para os efeitos daquela disposição legal, como viatura de turismo.

Antes de mais, se dirá que é hoje pacífico que as leis fiscais se interpretam como quaisquer outras, havendo que determinar o seu verdadeiro sentido de acordo com as técnicas e elementos interpretativos geralmente aceites pela doutrina (cfr.artº.9, do C. Civil; artº.11, da L.G.Tributária).

Como resulta do probatório (cfr.nº.4 da factualidade provada), a viatura em causa é identificada no respectivo livrete como veículo ligeiro, tipo mercadorias.

Todavia, a norma em questão (artº.21, nº.1, al.a), do C.I.V.A.), "a contrario sensu", só exclui do campo das viaturas de turismo os veículos automóveis que, pelo seu tipo de construção e equipamento, seja destinado unicamente ao transporte de mercadorias ou a uma utilização com carácter agrícola, comercial ou industrial.

Assim, quando o legislador definiu as viaturas de turismo como as que não sejam destinadas unicamente ao transporte de mercadorias ou a uma utilização com carácter agrícola, comercial ou industrial, pretendeu com esta referência intencional à expressão "unicamente", e imbuído do mencionado propósito de evitar a possibilidade do aproveitamento para fins particulares da faculdade de dedução do I.V.A. na aquisição de bens e serviços, que só relativamente às viaturas que, pelas suas características, tivessem somente a potencialidade de ser afectas àquelas actividades, e não mais, seria possível o exercício do direito à dedução do I.V.A. suportado na sua aquisição.

Pelo que, a decisão sobre se estamos, ou não, perante uma viatura de turismo, passa por aferir se o veículo em causa está destinado unicamente ao transporte de mercadorias ou a uma utilização com carácter agrícola, comercial ou industrial, caso em que não será considerada viatura de turismo e, portanto, o sujeito passivo pode exercer o direito à dedução, ou se, pelo contrário, para além dessa funcionalidade, a viatura pode ser afectada a outras funcionalidades.

Não dependendo, nesta medida, a qualificação da viatura como viatura de turismo, e, consequentemente, o direito à dedução do I.V.A. suportado com a sua aquisição, da verificação da finalidade ou utilização que é, concretamente, dada à mesma - contrariamente ao que resulta da alegação do recorrente - dado que a norma em apreciação, diferentemente do que acontece com o estatuído nos artºs.19 e 20 do C.I.V.A., abstrai dessa utilização, antes fazendo relevar o tipo de construção e equipamento da viatura, por motivos de prevenção que são a razão de ser da sua previsão. O que está em causa é a possibilidade ou não de dar à viatura um destino diferente daquele a que faz referência a norma.

Ora, entendemos que o caso em apreciação é um daqueles em que estamos perante uma viatura que, face às suas características ao nível de construção e equipamento, não tem como único destino possível o transporte de mercadorias ou uma utilização com carácter agrícola, comercial ou industrial. De facto, tem razão a Fazenda Pública quando afirma que o número de lugares da viatura - cinco lugares - é efectivamente revelador de que a viatura não se destina unicamente àquelas mencionadas utilidades.

Admite-se que para o exercício da actividade do recorrente seja necessária a viatura em apreciação. No entanto, para além de não se vislumbrarem razões para concluir que para o exercício da actividade do mesmo seja necessária uma viatura com 5 lugares, o facto é que, com esta especificidade, a viatura pode não só ser destinada às funções decorrentes da sua actividade, como também é susceptível de ser utilizada na satisfação de outras finalidades, de cariz particular, concretamente o transporte de passageiros.

Sendo, de resto, de conhecimento geral que, actualmente, cada vez mais se opta pela aquisição deste tipo de viaturas de utilização mista, precisamente tendo em vista as vantagens advenientes das diversas utilizações que o seu tipo de construção e equipamento permite, permitindo, simultaneamente, a sua utilização profissional mas também particular.

E não se diga que a exclusão da viatura em causa do conceito de viatura de turismo decorre do facto de tal constar no seu livrete, ao identificar o veículo do tipo mercadorias.

Desde logo, não podemos concluir que o artº.21, nº.1, al.a), do C.I.V.A., defina o conceito de viaturas de turismo por contraposição ao conceito de viaturas de mercadorias. É que na definição do conceito de viatura de turismo constante desta norma, ao se apresentar como viaturas de turismo, por um lado, os veículos que, pelo seu tipo de construção e

equipamento, não sejam destinados unicamente ao transporte de mercadorias ou a uma utilização com carácter agrícola, comercial ou industrial, e, por outro lado, os veículos que, sendo mistos ou de transporte de passageiros, não tenham mais de 9 lugares, é pressuposto da intenção do legislador de que, naquela primeira espécie de viaturas de turismo, cabem os veículos de mercadorias (que possam ter outro destino/utilização para além do transporte de mercadorias). Estamos, efectivamente, perante um conceito próprio do Código do I.V.A. que não remete para a classificação ou tipologia constante do Código da Estrada. De facto, se fosse intenção do legislador construir o conceito de viatura de turismo a partir da tipologia de veículos constante deste último diploma legal, excluindo do mesmo os veículos classificados como veículos de mercadorias, teria, simplesmente, estipulado expressamente nesse sentido.

Acresce que, deixando de se prever legalmente, designadamente no Código da Estrada, o tipo de veículo misto, definido no artº.106, nº.2, al.c) deste diploma legal (na versão anterior ao dec.lei 44/2005, de 23/02) como aquele que se destina ao transporte, alternado ou simultâneo, de pessoas e carga, na realidade estes veículos, com as características que lhe são apontadas, não deixaram de existir. Simplesmente passaram a ser classificados num dos tipos que hoje se mantém. Razão pela qual não se pode concluir que, por definição, todos os veículos de mercadorias se destinam unicamente ao transporte de mercadorias.

Face ao exposto, deve concluir-se, com o Tribunal "a quo", que a viatura em causa se enquadra no conceito de viatura de turismo, nos termos e para os efeitos consignados no artº.21, nº.1, al.a), do C.I.V.A., pelo que não é dedutível o I.V.A. suportado pelo recorrente na sua aquisição, em virtude do que se julga improcedente este fundamento do recurso.

Aduz, igualmente, o recorrente que a Administração Tributária, num outro caso, já proferiu informação vinculativa em sentido favorável à sua posição, sendo que estas informações também conferem alguns direitos a terceiros (cfr.conclusão 9 do recurso). Com base em tal alegação pretendendo consubstanciar mais um erro de julgamento de direito da decisão recorrida.

Examinemos se a decisão objecto do presente recurso padece de tal vício.

Como corolário do princípio da colaboração da Administração, em geral, com os particulares (cfr.artº.7, do C.P.Administrativo), o artº.59, nº.3, al.e), da L.G.Tributária, prevê a cooperação da Administração Tributária com os

contribuintes consubstanciada, além do mais, na emissão de informação vinculativa sobre situações tributárias concretas (cfr.artº.68, da L.G.T.).

Nos termos da lei (cfr.artº.57, nº.1, do C.P.P.Tributário), uma vez prestada a informação sobre a situação do contribuinte, ficam os serviços tributários vinculados a não proceder de forma diversa, caso se verifiquem os factos identificados e previstos na lei, salvo em cumprimento de decisão judicial. O C.P.P.T. não fixa qualquer prazo de validade à informação prestada, é preciso notar que ela tem, no entanto, dois termos de referência. Por um lado, ela reporta-se aos factos enunciados pelo contribuinte; por outro, reporta-se ao enquadramento jurídico que deles fazem os serviços. Assim, a informação prestada perde qualquer validade se os factos ocorrerem em termos diversos daqueles que foram apresentados aos serviços, nomeadamente se ocorrerem com contornos que lhe tenham sido ocultados. Do mesmo modo, a informação prestada perde validade se as normas jurídicas que serviram à qualificação tributária dos factos vierem, entretanto, a ser alteradas. Por último, se a Fazenda Pública proceder de forma diversa do sentido que constar de informação vinculativa prestada, o acto que praticar enfermará de vício de violação de lei, sendo gerador da sua anulabilidade (cfr.ac.T.C.A.Sul-2ª.Secção, 22/11/2011, proc.3013/09; Sérgio Vasques, O Mecanismo da Informação Vinculativa, C.T.F. 397, Jan/Mar 2000, pág.118 e 119; Diogo Leite de Campos e Outros, Lei Geral Tributária Anotada e comentada, 4ª.edição, 2012, pág.622 e seg.; J. L. Saldanha Sanches, Manual de Direito Fiscal, 3ª. edição, Coimbra Editora, 2007, pág.204 e seg.). Por último, refira-se que o regime legal actual da emissão de informações vinculativas está previsto nos artºs.68, da L.G.Tributária, e 57, do C.P.P.Tributário.

A Administração Tributária, com a emissão de uma informação vinculativa, não fica obrigada ao seu cumprimento em relação a todas as situações que se lhe colocam dentro do objecto dessa mesma orientação. Pelo contrário, a vinculação da Administração Tributária ao teor das mesmas é uma vinculação inter-partes, pois somente em relação ao caso em concreto objecto do pedido a Fazenda Pública não pode proceder em sentido diverso da informação prestada, ressalvado o cumprimento de decisão judicial, conforme aludido supra. Regime diferente existe para as informações genéricas proferidas pela Administração Tributária sobre a interpretação das normas tributárias que estejam em vigor no momento do facto tributário, relativamente às quais, nos termos do artº.68-A, nº.1, da L.G.T., a Administração Tributária

fica vinculada ao seu cumprimento em relação a todas as situações que se lhe colocam dentro do objecto dessa mesma orientação.

Em conclusão, não é legítima a invocação, por qualquer outra pessoa que não o sujeito passivo que solicitou a informação vinculativa, de uma eventual eficácia "erga omnes" da informação prestada.

Por último, alega o recorrente que a existência de decisões com entendimentos diferentes, emanadas pela A.T., relativamente a situações em tudo semelhantes, afectam e violam o princípio da segurança jurídica e da igualdade, previsto na C.R.P. e na L.G.T. Que a A.T., ao não respeitar as orientações dadas por si a outros contribuintes, relativamente a situações semelhantes, está a violar claramente o estado de Direito e o princípio da segurança jurídica, ambos previstos no artº.2, da C.R.P. (cfr.conclusões 8, 10 e 11 do recurso). Com base em tal argumentação pretendendo, supõe-se, consubstanciar mais um erro de julgamento de direito da sentença recorrida.

A questão sob apreciação não foi invocada na petição inicial (cfr.nº.14 do probatório). Na verdade, não se alcança da p.i. que a matéria vertida na conclusão que se deixou exposta haja sido alegada em 1ª. Instância, pelo que não poderia ser objecto de conhecimento e correcção pelo Tribunal "a quo", sendo nesta sede de recurso pela primeira vez suscitada. Igualmente sendo matéria que não é de conhecimento oficioso.

É que o direito português segue o modelo do recurso de revisão ou reponderação (modelo que tem as suas raízes no Código Austríaco de 1895). Daí que o Tribunal "ad quem" deva produzir um novo julgamento sobre o já decidido pelo Tribunal "a quo", baseado nos factos alegados e nas provas produzidas perante este. Os juízes do Tribunal de 2ª. Instância, ao proferirem a sua decisão, encontram-se numa situação idêntica à do juiz da 1ª. Instância no momento de editar a sua sentença, assim valendo para o Tribunal "ad quem" as preclusões ocorridas no Tribunal "a quo". Nesta linha, vem a nossa jurisprudência repetidamente afirmando que os recursos são meios de obter o reexame de questões já submetidas à apreciação dos Tribunais inferiores, e não para criar decisões sobre matéria nova, não submetida ao exame do Tribunal de que se recorre, visto implicar a sua apreciação a preterição de um grau de jurisdição (cfr.ac.S.T.A.-2ª.Secção, 22/1/1992, rec.13331; ac.S.T.J., 25/2/1993, proc.83552; ac.T.C.A.Sul-2ª. Secção, 1/3/2011, proc.2442/08; ac.T.C.A.Sul-2ª. Secção, 8/8/2012, proc.5857/12; ac.T.C.A.Sul-2ª. Secção, 9/7/2013,

proc.6817/13). Não vale, contudo, também entre nós, em toda a sua pureza, o modelo de recurso de reponderação. Além de outras excepções (v.g.as partes podem acordar, em 2ª. Instância, a alteração ou ampliação do pedido - cfr.artº.264, do C.P.Civil, na redacção da Lei 41/2013, de 26/6), o Tribunal “ad quem” pode conhecer de questões novas, ou seja, não suscitadas no Tribunal recorrido, desde que de conhecimento oficioso e ainda não decididas com trânsito em julgado. E essas questões podem referir-se, quer à relação processual (v.g.excepções dilatórias, atento o disposto no artº.578, do C.P.Civil, na redacção da Lei 41/2013, de 26/6), quer à relação material controvertida (v.g.prescrição e duplicação de colecta - cfr.artº.175, do C.P.P. Tributário). No que respeita à matéria de direito, são os Tribunais de recurso inteiramente livres quanto à determinação, interpretação e aplicação das normas jurídicas ao caso ajuizado, devendo, mesmo, tomar em consideração as modificações da lei sobrevindas após o julgamento ocorrido na instância inferior, caso elas abranjam a relação jurídica litigiosa (cfr.António Santos Abrantes Geraldés, Recurso em Processo Civil, Novo Regime, 2ª. Edição Revista e Actualizada, 2008, Almedina, pág.92 e seg.; Fernando Amâncio Ferreira, Manual dos Recursos em Processo Civil, 9ª. edição, Almedina, 2009, pág.153 e seg.; Armindo Ribeiro Mendes, Direito Processual Civil III, Recursos, AAFDL, 1982, pág.174).

Concluindo, o recorrente pretende a emissão de pronúncia sobre questão nova, o que o mesmo é dizer que o tema suscitado na conclusão apelatória em análise excede o objecto do recurso, implicando a sua apreciação a preterição de um grau de jurisdição, pelo que dele se não conhece.

Atento o relatado, sem necessidade de mais amplas considerações, julga-se improcedente o recurso deduzido e confirma-se a decisão recorrida, ao que se provirá na parte dispositiva do presente acórdão.

X

DISPOSITIVO

X

Face ao exposto, ACORDAM, EM CONFERÊNCIA, OS JUÍZES DA SECÇÃO DE CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO deste Tribunal Central Administrativo Sul em NEGAR PROVIMENTO AO RECURSO E CONFIRMAR A DECISÃO RECORRIDA que, em consequência, se mantém na ordem jurídica.

X

Condena-se o recorrente em custas.

X

Registe.
Notifique.

X

Lisboa, 10 de Julho de 2014

(Joaquim Condesso - Relator)

(Catarina Almeida e Sousa - 1º. Adjunto)

(Pereira Gameiro - 2º. Adjunto)